

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-30-20-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 05/08/2015

ENR - Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés - Partage des sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés

Titre 3 : Actes relatifs à la dissolution et au partage des sociétés

Chapitre 2 : Partage de société

Section 2 : Partage des sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés

Sommaire :

I. Partage des acquêts sociaux

II. Partage de corps certain ayant fait l'objet d'un apport pur et simple à la société

A. Attribution à l'apporteur

1. Principe

2. Partage avec soulte

3. Cas particuliers

a. Attribution de biens ayant acquis une plus-value

b. Attribution à un apporteur déjà désintéressé de ses droits et ayant cessé d'être associé

c. Retrait d'un associé équivalant à un partage partiel avec attribution en nature d'un immeuble :
exemple

d. Sociétés de fait et sociétés en participation soumises, au moment de leur dissolution, au régime
des sociétés de personnes

B. Attribution à un associé autre que l'apporteur

1. Principe

2. Partage avec soulte

3. Cas particuliers

a. Exigibilité de l'impôt sur les échanges

b. Attribution aux héritiers ou aux donataires de l'apporteur

c. Attribution au cessionnaire de parts sociales de l'apporteur

d. Partage d'un bien ayant fait l'objet d'un apport par des copropriétaires indivis

e. Attribution à un associé d'une société de personnes d'un immeuble apporté par un autre associé
et dont l'apport a donné lieu à la perception de la TVA

f. Sociétés de fait et sociétés en participation soumises, au moment de leur dissolution, au régime
des sociétés de personnes

1

Le régime fiscal des partages de sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés résulte de la combinaison :

- des règles de droit commun applicables aux partages ordinaires ;
- et de celles découlant de la théorie de la mutation conditionnelle des apports (cf. [BOI-ENR-AVS-30-10](#)).

Les règles applicables à ces partages ressortissent en effet au régime fiscal des partages ordinaires ou à celui des mutations à titre onéreux selon que, en droit fiscal, les biens partagés sont la propriété ou non de la société.

Il est rappelé que sont considérés comme étant la propriété de la société :

- les apports consistant en choses fongibles ;
- les biens ayant fait l'objet d'un apport à titre onéreux ;
- et les biens acquis ou créés par la société au cours de son existence, y compris les plus-values résultant, pour les apports des associés, des constructions, améliorations et dépenses faites sur ces biens par la société ou encore de l'exploitation sociale (la plus-value naturelle, en revanche, ne constitue pas un acquêt social).

10

En revanche, en vertu de la théorie de la mutation conditionnelle des apports, le droit fiscal ne considère pas comme des acquêts sociaux, les biens consistant en corps certains ayant fait l'objet d'un apport à titre pur et simple. Ces apports sont en effet réputés constituer des mutations soumises à la condition suspensive de l'attribution ultérieure des biens à un autre que l'apporteur.

20

L'application de ces principes conduit à faire une distinction entre :

- le partage des acquêts sociaux (I) ;
- le partage des corps certains ayant fait l'objet d'un apport à titre pur et simple (II).

En outre, un tableau synoptique accompagné d'exemples présente le régime des partages des sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés.

30

Les précisions exposées dans la présente section sont également applicables aux groupements d'intérêt économique (cf. [BOI-ENR-AVS-40-60-10](#)) et aux groupements d'intérêt public (cf. [BOI-ENR-AVS-40-60-30](#)).

I. Partage des acquêts sociaux

40

Le partage des acquêts sociaux d'une société non passible de l'impôt sur les sociétés est soumis au droit de partage au taux de droit commun et, éventuellement, au droit de mutation à titre onéreux sur

la soulte selon les règles et sous les conditions examinées [BOI-ENR-AVS-30-20-10](#).

Sur les conditions d'exigibilité du droit de partage, il convient de se reporter [BOI-ENR-AVS-30-20-10](#). Il est précisé toutefois qu'en raison de la distinction qui doit être faite entre les acquêts sociaux et les biens apportés à titre pur et simple à la société, les associés doivent établir que les biens partagés ont été acquis par la personne morale. L'origine de propriété peut résulter des énonciations du pacte social, si les biens dont il s'agit ont fait l'objet d'apports à titre onéreux, des actes d'acquisition en cours d'existence et de tous autres moyens de preuve compatibles avec la procédure écrite applicable en matière d'enregistrement, s'il s'agit d'une plus-value résultant pour les apports purs et simples, d'impenses et de constructions faites par la société ou encore de l'exploitation sociale.

50

Cas des sociétés de fait ou des sociétés en participation soumises, au moment de leur dissolution, au régime des sociétés de personnes : cf. [BOI-ENR-AVS-40-40](#).

II. Partage de corps certain ayant fait l'objet d'un apport pur et simple à la société

60

En cas de partage de corps certain ayant fait l'objet d'un apport pur et simple à la société, le régime fiscal est différent selon que le bien est attribué à l'apporteur ou à un autre associé que l'apporteur.

A. Attribution à l'apporteur

1. Principe

70

L'apport pur et simple d'un corps certain n'opérant mutation, en droit fiscal, que sous la condition suspensive de son attribution ultérieure à un autre que l'apporteur, l'associé qui reprend le bien qu'il avait apporté est réputé n'avoir jamais cessé d'en être propriétaire, dès lors que la condition ne s'est pas réalisée.

Par suite, la reprise par l'apporteur d'un tel bien ne donne ouverture à aucun impôt de mutation lorsque l'opération n'est pas sujette à publicité foncière (reprise d'un fonds de commerce par exemple).

En revanche, dès lors qu'elle est sujette à publicité foncière (reprise d'un immeuble ou d'un droit immobilier), l'opération donne ouverture au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière prévu par l'[article 678 du code général des impôts \(CGI\)](#), à l'égard des actes qui ne se trouvent ni exonérés, ni tarifés par aucune disposition.

2. Partage avec soulte

80

Lorsqu'une soulte est stipulée au profit de l'associé qui reprend son apport pur et simple de corps certain, cette soulte est, par application de la règle de l'imputation proportionnelle (cf. [BOI-ENR-AVS-30-20-10](#)), imputée en totalité ou pour partie sur cet apport.

Elle ne donne cependant ouverture à aucun droit ou taxe dès lors que le bien sur lequel elle s'impute :

- supporte déjà, à un autre titre, la taxe de publicité foncière dans le cas où l'attribution est sujette à publicité foncière ;

- ou n'est assujetti à aucun droit de mutation dans le cas contraire.

Mais la valeur du corps certain ayant déjà été déduite de la masse partagée, la soulte imputée sur ce bien ne peut être retranchée de cette masse pour le calcul du droit de partage sous peine de double emploi.

3. Cas particuliers

a. Attribution de biens ayant acquis une plus-value

90

La plus-value acquise par un bien apporté, à la suite d'impenses ou de constructions réalisées par la société constitue un acquêt social formant, après la dissolution, une propriété indivise entre tous les associés.

Si ce bien est attribué à l'associé qui en a fait l'apport, la plus-value est passible du droit de mutation à titre onéreux sur les parts acquises, ou de la TVA selon le cas.

b. Attribution à un apporteur déjà désintéressé de ses droits et ayant cessé d'être associé

100

L'attribution à un associé de son apport prend, dans cette hypothèse, le caractère d'une vente ; elle est, dès lors, soumise au droit de mutation d'après la nature du bien transmis, ou à la TVA, selon le cas.

c. Retrait d'un associé équivalant à un partage partiel avec attribution en nature d'un immeuble : exemple

110

Cinq enfants ont apporté indivisément et par parts égales, à une société civile constituée à cette fin, un domaine agricole dont ils venaient d'hériter de leur père. Plus de trois ans après cet apport, deux des enfants ont cédé leurs parts de capital aux trois autres qui sont devenus chacun ainsi propriétaires d'un tiers du capital social. Il a été convenu que l'un des trois associés se retirerait de la société en se voyant attribuer contre annulation de ses parts le tiers en valeur du domaine agricole. La question a été posée de savoir si, en vertu de la théorie de la mutation conditionnelle des apports, l'acte envisagé comportant partage partiel sera exonéré de tout droit d'enregistrement à hauteur de la part de l'associé qui se retire dans l'apport initial et sera pour le surplus considéré comme une licitation donnant ouverture au droit de partage.

Le retrait envisagé ci-dessus de l'un des trois membres de la société civile moyennant l'attribution d'un lot en nature prélevé sur le domaine agricole dont il représenterait le tiers en valeur et délimité par un document d'arpentage, s'analyserait, en principe, en un partage partiel d'actif social que traduirait d'ailleurs la réduction du capital de la société civile corrélativement à l'annulation de l'ensemble des parts détenues par l'attributaire.

Ce partage partiel de société, qui couvre en fait le partage partiel d'un bien initialement indivis, devrait normalement être soumis aux règles suivantes si la société relève du statut fiscal des sociétés de personnes et si, par ailleurs, l'opération ne s'accompagne pas du versement d'une soulte résultant

notamment d'une inégale répartition du passif social.

Compte tenu de la théorie de la mutation conditionnelle des apports et dans la mesure où l'attribution serait faite en échange de parts sociales libérées, soit par l'attributaire lui-même, soit par des personnes dont il est ayant cause à titre gratuit au moyen d'un apport immobilier pur et simple, cette attribution ne donnerait pas ouverture au droit de mutation à titre onéreux ; mais dans la mesure où elle porte sur un lot divis alors que le bien immobilier sur lequel celui-ci est prélevé avait été apporté indivisément à la société civile, l'attribution entraînerait la perception du droit fixe prévu à l'[article 814 C du CGI](#).

Au cas particulier, ce droit serait donc perçu sur la fraction du lot attribué correspondant à un apport immobilier indivis pur et simple de l'attributaire ou des personnes dont il est l'ayant cause à titre gratuit. En revanche, le surplus du même lot remis en échange de parts sociales que l'attributaire a acquises à titre onéreux plus de trois ans après l'apport immobilier au moyen duquel elles avaient été libérées, serait regardé comme faisant l'objet d'une mutation à titre onéreux et serait taxé en conséquence.

En l'espèce, s'agissant d'un domaine agricole ayant dépendu d'une indivision successorale préalablement à son apport indivis à la société civile par les cinq cohéritiers, il y aurait lieu de considérer que l'attribution de caractère immobilier faite à l'associé sortant correspond à une reprise d'apport à concurrence de sa part dans cette indivision d'origine, soit 20 % de la valeur du domaine agricole, pour la soumettre au droit fixe ci-dessus mentionné. Mais, la fraction complémentaire du même lot, soit 13,1/3 % de la valeur du domaine, devrait en revanche, être soumise à la taxe de publicité foncière au tarif de droit commun prévus par les [articles 683 du CGI](#) et [1594 D du CGI](#) et aux taxes additionnelles départementale et communale.¹²⁰

Toutefois, à condition que, depuis sa création, la société civile en cause ait été exclusivement et constamment composée de personnes unies par les liens de parenté ou d'alliance définis à l'[article 748 du CGI](#), il serait admis d'assimiler globalement l'opération ci-dessus à un partage d'indivision successorale et, en conséquence, de renoncer à la perception des droits de mutation à titre onéreux normalement exigibles. Mais, en conséquence de cette analyse et comme il est de règle en matière de partage partiel de succession ayant pour effet de lotir de manière définitive l'un au moins coïndivisaires, il conviendrait alors de liquider la perception prévue à l'[article 746 du CGI](#) sur la valeur actuelle de l'intégralité de l'actif indivis d'origine (éventuellement accrue des acquêts sociaux attribués à l'associé sortant à concurrence de ses droits dans la société).

Remarque : Dans les sociétés relevant du statut fiscal des sociétés de personnes ([CGI, art. 8](#)), l'attribution divisée en partage d'un immeuble au profit de l'associé qui en avait fait l'apport pur et simple (ou des ayants cause à titre gratuit de cet associé) donne ouverture à une perception tenant lieu de l'ancienne taxe de publicité foncière ([CGI, art. 678](#)).

d. Sociétés de fait et sociétés en participation soumises, au moment de leur dissolution, au régime des sociétés de personnes

130

(cf. [BOI-ENR-AVS-40-40](#)).

B. Attribution à un associé autre que l'apporteur

1. Principe

140

L'attribution, à un associé autre que l'apporteur ou à un ayant cause à titre gratuit de ce dernier, d'un corps certain qui avait été apporté à titre pur et simple, réalise la condition suspensive à laquelle était

soumis l'apport et entraîne la transmission rétroactive du bien. Elle donne, dès lors, ouverture au droit de mutation à titre onéreux sur la transmission du bien dont il s'agit, sauf application du régime de la TVA aux biens entrant dans le champ d'application de l'article 257 du CGI.

150

Conformément au droit commun applicable aux conventions affectées d'une modalité, le droit de mutation est calculé au tarif et d'après le régime fiscal en vigueur au moment du partage.

Remarque : Il est rappelé que le tarif immobilier est exigible si l'apport comprend des immeubles et des meubles et si ceux-ci n'ont pas été désignés et estimés, article par article, dans l'acte de partage (CGI, art. 735).

Par suite, un régime fiscal privilégié ou même une dispense de tout droit institué après l'apport peut régir l'attribution du bien apporté à un autre que l'apporteur si les conditions mises à l'application de ce régime sont réunies à la date de l'attribution.

C'est ainsi que l'attribution, à un autre que l'apporteur, de biens mobiliers dont la mutation échappe désormais à tout droit proportionnel est affranchie d'impôt.

160

En ce qui concerne la valeur imposable, le droit de mutation ou la taxe de publicité foncière est exigible sur la valeur ou le prix total des biens attribués à un autre que l'apporteur. La valeur imposable est déterminée en se plaçant à la date de la réalisation de la condition (CGI, art. 676), c'est-à-dire à la date du partage.

2. Partage avec soulte

170

Lorsqu'une soulte est mise à la charge d'un associé attributaire d'un corps certain apporté à titre pur et simple par un autre associé, cette soulte est, par application du principe de l'imputation proportionnelle, imputée pour partie, sur ce bien, dont elle se trouve constituer, à due concurrence, le prix.

Toutefois, aucun impôt sur la soulte ne peut être perçu dans cette mesure, dès lors que l'apport est déjà assujéti en totalité au droit de vente en vertu de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

Cependant, la valeur de l'apport ayant déjà été retranchée de la masse partagée, la fraction de soulte, imputée sur cet apport, ne peut être déduite de cette masse, sous peine de double emploi, pour le calcul de l'impôt de partage.

3. Cas particuliers

a. Exigibilité de l'impôt sur les échanges

180

Lorsqu'à la dissolution de la société, il est procédé au partage du fonds commun exclusivement immobilier et que l'un des associés reçoit des immeubles apportés par un autre à qui il est attribué des immeubles apportés par le premier, l'opération est taxée comme un échange, avec ou sans soulte, d'après les tarifs en vigueur et la valeur des immeubles à la date du partage, sous réserve de l'application de la TVA aux biens entrant dans le champ d'application de cette taxe.

b. Attribution aux héritiers ou aux donataires de l'apporteur

190

Lorsque l'attributaire a recueilli les droits sociaux en qualité d'héritier ou de donataire de l'apporteur initial, l'attribution est réputée faite à l'apporteur lui-même et l'impôt de mutation n'est pas exigible sur la reprise de l'apport, sauf si l'opération est soumise à la formalité de publicité foncière (cf. [II-A-1](#)). Dans ce cas, la taxe de publicité foncière ou le droit d'enregistrement s'applique aux seuls biens immobiliers.

Mais, si l'opération se traduit en fait par le partage d'un bien initialement indivis, l'attribution de l'actif social faite séparément entraîne, en l'absence de soulte, la perception du droit de partage au taux prévu par [l'article 746 du CGI](#).

Remarque : Ces règles sont également applicables lorsque les biens apportés sont attribués du vivant de l'apporteur à des donataires qui tiennent leurs droits de précédents donataires qui les avaient reçus dans le cadre d'une donation émanant de l'apporteur initial.

c. Attribution au cessionnaire de parts sociales de l'apporteur

200

L'impôt de mutation est exigible dans les conditions de droit commun si l'attributaire ou les personnes dont il est l'ayant cause ont acquis à titre onéreux en cours de société les parts de l'associé dont les apports sont attribués. Cette acquisition, qui a eu pour objet un droit mobilier et qui a été assujettie comme telle au droit de cession de parts sociales, est en effet indépendante de la mutation de propriété qui se réalise au moment du partage de la société.

Le droit de cession de parts sociales perçu lors de l'acquisition de celles-ci ne peut être imputé sur l'impôt de mutation, les deux impôts frappant deux transmissions entièrement distinctes.

210

Toutefois, en vertu de [l'article 727-I-4° du CGI](#), lorsque l'attributaire a déjà acquitté le droit de mutation lors de l'acquisition des parts sociales de l'apporteur en application de ce même article, l'impôt de mutation n'est pas exigible lors du partage.

220

Exemple :

Cas du partage d'une société civile de gestion immobilière continuée entre les descendants de l'apporteur d'un immeuble bâti, titulaires de droits sociaux acquis à titre gratuit et d'autres acquis à titre onéreux.

Dès lors que la SCI n'a pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, il y a lieu normalement de distinguer entre, d'une part, l'attribution faite aux descendants de l'apporteur des fractions de l'immeuble correspondant aux parts acquises à titre gratuit par les intéressés, qui est couverte par la perception du droit fixe prévu à [l'article 680 du CGI](#), et, d'autre part, l'attribution du surplus de l'immeuble correspondant à des parts sociales achetées qui doit, en principe, être soumise, comme dans tout partage de société, aux droits de mutation.

Toutefois, si les liens de parenté existant ou ayant existé entre l'apporteur de l'immeuble et les attributaires actuels correspondent à ceux définis à [l'article 748 du CGI](#) (membres originaires de l'indivision, conjoint, ascendants, descendants ou ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux), il est admis de ne pas percevoir le droit de mutation normalement exigible.

En contrepartie, le droit ou la taxe prévu à [l'article 746 du CGI](#) est perçu sur la valeur totale de l'actif social attribué aux associés.

d. Partage d'un bien ayant fait l'objet d'un apport par des copropriétaires indivis

230

Le partage d'un tel bien lorsqu'il est fait sans soulte et qu'il a pour effet d'attribuer à l'un des associés apporteurs la totalité du bien apporté indivisément donne ouverture, en vertu de la théorie de la mutation conditionnelle des apports, à l'impôt de mutation à concurrence de la part acquise par l'attributaire dans le bien indivis, alors même que les autres apporteurs du bien indivis auraient été remplis de leurs droits au moyen d'autres valeurs également indivises dépendant de la société, et notamment des acquêts sociaux (Cass. civ., 17 avril 1847 et 24 décembre 1879 ; Cass, ch. réunies, 22 décembre 1904).

Cette règle n'est applicable que si l'un des associés reçoit la totalité des biens indivis apportés, les autres associés recevant des acquêts sociaux. Elle ne trouve pas à s'appliquer dans le cas où la répartition porte sur les biens indivis eux-mêmes.

240

Ainsi, dans une espèce où les deux copropriétaires indivis d'un immeuble et d'un fonds de commerce avaient apporté le tout à une société et où, à la dissolution, il avait été attribué dans le partage, sans soulte ni retour, l'immeuble au premier associé, le fonds au second, il a été reconnu que le droit de partage était seul dû dès lors que l'acte n'établissait aucune mutation d'apport entre les associés, mais se bornait à répartir entre eux, d'une manière conforme à leurs droits, les mises constatées dans le pacte social.

e. Attribution à un associé d'une société de personnes d'un immeuble apporté par un autre associé et dont l'apport a donné lieu à la perception de la TVA

250

Pour les immeubles achevés depuis moins de cinq ans, l'attribution de l'immeuble faisant suite à la dissolution de la société est soumise à la TVA.

Dans le cas contraire, la sortie de l'immeuble du patrimoine de la société se trouve dans le champ d'application des droits d'enregistrement. Toutefois, l'apport initial ayant été réalisé sous le régime de la TVA, le transfert de la propriété du bien a, de ce fait, été taxé au moment même de l'apport. Il n'y a donc pas lieu d'appliquer la théorie de la mutation conditionnelle des apports et de réclamer à nouveau des droits de mutation au moment de la remise du bien à un autre associé que l'apporteur initial. En conséquence, l'immeuble entrera dans la masse des biens de la société dont le partage doit donner lieu à l'application du tarif prévu à l'[article 746 du CGI](#) sous réserve, bien entendu, de la perception des droits de mutation à titre onéreux sur la valeur des soultes éventuelles.

f. Sociétés de fait et sociétés en participation soumises, au moment de leur dissolution, au régime des sociétés de personnes

Cf. [BOI-ENR-AVS-40-40](#).