

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

8 M-1-08

N° 54 du 21 MAI 2008

PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES DES PARTICULIERS.
AMÉNAGEMENTS DES DISPOSITIONS APPLICABLES EN CAS DE PARTAGE DE BIENS INDIVIS
(ARTICLE 16 I DE LA LOI N° 2007-1822 DU 24 DÉCEMBRE 2007 DE FINANCES POUR 2008).

(C.G.I., art. 150 U - IV)

NOR : ECE L 08 20616J

Bureau C 2

P R E S E N T A T I O N

1/ Le partage est un acte juridique qui met fin à une indivision en répartissant les biens indivis entre les différents coindivisaires. Lorsqu'il est effectué à charge de soulte et qu'il porte sur des immeubles ou des droits immobiliers, ce partage donne donc lieu, en principe, à l'imposition de la plus-value réalisée par les copartageants autre que l'attributaire, dans les conditions prévues aux articles 150 U et suivants du code général des impôts (CGI).

Certaines dérogations sont toutefois admises en faveur des partages qui portent sur des biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale et qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants ou des ayants-droit à titre universel (pour plus de précisions voir l'instruction administrative n°7 du 14 janvier 2004 publiée au bulletin officiel des impôts (BOI) sous la référence 8 M-1-04, Fiche 1, n° 5). Cette dérogation s'applique également aux partages qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants lorsqu'ils portent sur des biens provenant d'une indivision entre concubins ou partenaires ayant conclu un pacte civil de solidarité (PACS) au sens des articles 515-1 et suivants du code civil (BOI 8 M-2-07).

2/ L'article 16 de la loi de finances pour 2008 (loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007) apporte certaines modifications au régime d'imposition applicable en matière de partage de biens indivis. Ces aménagements ont pour effet :

- de donner une portée législative à certaines précisions doctrinales antérieures et ainsi de ne pas soumettre au régime d'imposition des plus-values immobilières les partages avec soulte de biens provenant d'une indivision successorale, conjugale ou d'une indivision entre partenaires ayant conclu un PACS, à condition qu'ils interviennent entre membres originaires de l'indivision, ascendants, descendants, ou ayants-droit à titre universel ;

- d'étendre l'application du régime de faveur aux partages de biens reçus par voie de donation-partage, ainsi qu'aux partages portant sur des biens indivis acquis par des époux ou partenaires d'un PACS, y compris lorsque le bien indivis faisant l'objet du partage a été acquis avant le mariage ou la conclusion du PACS.

Ces nouvelles dispositions, qui ne remettent pas en cause les mesures de tempérament antérieures applicables aux partages de biens provenant d'une indivision entre concubins, s'appliquent aux partages intervenus à compter du 1^{er} janvier 2008 et, en tant que de besoin, au règlement des litiges en cours.

Les dispositions de l'article 16 de la loi de finances pour 2008 relatives au régime d'imposition des plus ou moins values de valeurs mobilières et de droits sociaux en matière de partage de biens indivis font l'objet d'une instruction administrative spécifique publiée dans la série 5 C.



SOMMAIRE

| | |
|--|-----------|
| INTRODUCTION | 1 |
| Section 1 : Principe de taxation des plus-values résultant de partages | 5 |
| A. RAPPEL DES MODALITES DE DETERMINATION DE LA PLUS-VALUE DE PARTAGE | 5 |
| 1. Principes | 5 |
| 2. Modalités de détermination de la plus-value | 7 |
| B. CAS DE LA CESSION ULTERIEURE DU BIEN PAR L'ATTRIBUTAIRE | 11 |
| 1. L'attributaire n'était pas membre de l'indivision initiale | 12 |
| 2. L'attributaire était membre de l'indivision initiale et la plus-value de partage n'a pas été exonérée | 13 |
| C. EXEMPLES | 14 |
| Section 2 : Régime d'exonération des plus-values résultant de certains partages | 17 |
| A. CONDITIONS D'APPLICATION DU REGIME D'EXONERATION | 18 |
| B. EXTENSION DU REGIME D'EXONERATION | 20 |
| C. PRECISIONS DIVERSES | 22 |
| D. CESSION ULTERIEURE DU BIEN PAR L'ATTRIBUTAIRE | 25 |
| Section 3 : Entrée en vigueur | 26 |
| Annexe : I de l'article 16 de la loi de finances pour 2008 (loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007) | |

INTRODUCTION

1. Le partage est un acte juridique qui met fin à une indivision en répartissant les biens indivis entre les différents coindivisaires. Il constitue une cession à titre onéreux à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier.

Lorsqu'il porte sur des immeubles ou des droits immobiliers, ce partage donne donc lieu, en principe, à l'imposition de la plus-value réalisée par les copartageants autre que l'attributaire, dans les conditions prévues aux articles 150 U et s. du CGI.

Dès lors que seules les cessions réalisées à titre onéreux sont susceptibles de donner lieu à l'application de ce régime d'imposition, l'existence d'une plus-value imposable implique nécessairement qu'une soulte soit versée par le ou les attributaires aux autres copartageants (pour plus de précisions BOI 8 M-1-04, Fiche 1, n° 4).

2. Certaines dérogations sont toutefois admises en faveur des partages qui portent sur des biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale et qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants ou des ayants-droit à titre universel.

En effet, ces opérations ne sont pas considérées comme des cessions à titre onéreux et aucune imposition n'est donc à opérer à cette occasion même si le partage s'effectue à charge de soulte (BOI 8 M-1-04, Fiche 1, n° 5).

Cette dérogation s'applique également aux partages qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants lorsqu'ils portent sur des biens provenant d'une indivision entre concubins ou partenaires ayant conclu un PACS au sens des articles 515-1 et suivants du code civil (BOI 8 M-2-07).

3. L'article 16 de la loi de finances pour 2008 (loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007) apporte certaines modifications au régime d'imposition applicable en matière de partage de biens indivis. Ces aménagements ont pour effet :

- de donner une portée législative à certaines précisions doctrinales antérieures et ainsi de ne pas soumettre au régime d'imposition des plus-values immobilières, les partages avec soulte de biens provenant d'une indivision successorale, conjugale ou d'une indivision entre partenaires ayant conclu un PACS, à condition qu'ils interviennent entre membres originaires de l'indivision, ascendants, descendants ou ayants-droit à titre universel ;

- d'étendre l'application du régime de faveur aux partages de biens reçus par voie de donation-partage, ainsi qu'aux partages portant sur des biens indivis acquis par des époux ou partenaires d'un PACS, y compris lorsque le bien indivis faisant l'objet du partage a été acquis avant le mariage ou la conclusion du PACS.

4. Ces nouvelles dispositions, qui ne remettent pas en cause les mesures de tempérament antérieures applicables aux partages de biens provenant d'une indivision entre concubins, s'appliquent aux partages intervenus à compter du 1^{er} janvier 2008 et, en tant que de besoin, au règlement des litiges en cours.

Section 1 : Principe de taxation des plus-values résultant de partages

A. RAPPEL DES MODALITÉS DE DÉTERMINATION DE LA PLUS-VALUE DE PARTAGE

1. Principes

5. Principe de taxation. Le partage constitue une cession à titre onéreux imposable à l'impôt sur le revenu à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier.

En d'autres termes, l'existence d'une plus-value imposable implique nécessairement qu'une soulte soit versée par le ou les attributaires aux autres copartageants (voir ci-après, n°s 7. à 10.).

6. Exception au principe de taxation. Certains partages ne constituent pas des cessions à titre onéreux, quand bien même ils s'effectueraient à charge de soulte (section 2, n°s 17. à 24.).

2. Modalités de détermination de la plus-value

7. Prix de cession. Il correspond au montant du prix ou de la soulte due aux co-partageants par l'attributaire du bien indivis. La circonstance que cette somme ne fasse pas l'objet d'un versement immédiat est sans incidence.
8. Prix d'acquisition. Le prix d'acquisition à retenir est celui effectivement acquitté par le ou les cédants, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. En cas d'acquisition à titre gratuit, il s'entend de la valeur vénale au jour du transfert de propriété (BOI 8 M-1-04, Fiche n°4).
9. Abattement pour durée de détention. Le montant de la plus-value est diminué, le cas échéant, de l'abattement pour durée de détention prévu au 1^{er} alinéa du I de l'article 150 VC du CGI. Cet abattement est égal à 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, à compter de la date d'acquisition du bien, c'est-à-dire de la date d'entrée dans l'indivision (date du décès pour les indivisions successorales ou date de l'acte notarié en cas de donation ou d'acquisition du bien).
10. Date d'acquisition. Cette date diffère selon la provenance du bien indivis. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI 8 M-1-04, fiche 6, n°10.

B. CAS DE LA CESSION ULTÉRIEURE DU BIEN PAR L'ATTRIBUTAIRE

11. Lorsque l'attributaire du bien indivis procède à la revente dudit bien, la plus-value sur cession est calculée différemment, selon que l'attributaire a été ou non exonéré de plus-value de partage (pour la cession ultérieure par l'attributaire du bien acquis lors d'un partage n'ayant pas donné lieu à l'imposition de la plus-value, voir n° 25. de la présente instruction).

1. L'attributaire n'était pas membre de l'indivision initiale

12. Lorsque l'attributaire du bien était tiers à l'indivision antérieure, le prix d'acquisition correspond au prix de cession stipulé dans l'acte de partage (CGI, art. 150 VA).

2. L'attributaire était membre de l'indivision initiale et la plus-value de partage n'a pas été exonérée

13. Si l'attributaire était membre originaire de l'indivision et que le partage du bien indivis a donné lieu à l'imposition de la plus-value à hauteur de la soulte versée lors de celui-ci, la cession ultérieure du bien par l'attributaire devra obéir à des modalités de calcul particulières.

Dans cette situation, la plus value est déterminée en tenant compte de deux fractions distinctes.

1^{ère} fraction (part détenue depuis l'origine de l'indivision):

Cette fraction est déterminée comme suit :

| | |
|---|--|
| | Quote-part du prix de cession (correspondant à la part que détenait le cédant à l'entrée dans l'indivision) |
| - | Valeur de la quote-part détenue par le cédant à l'entrée dans l'indivision |
| - | Abattement éventuel pour durée de détention (calculé à compter de la date d'entrée du bien en indivision) |

2^{nde} fraction (part acquise lors du partage) :

Cette fraction est déterminée comme suit :

| | |
|---|---|
| | Reste du prix de cession |
| - | Montant de la soulte payée par l'attributaire au moment du partage |
| - | Abattement éventuel pour durée de détention (calculé à compter de la date de l'acte de partage) |

C. EXEMPLES

14. Soit un immeuble détenu en indivision à parts égales par 2 personnes physiques (A et B) suite à une donation simple effectuée à leur profit en avril 1993. Au jour de la donation, la valeur du bien donné s'élève à 800 000 euros.

En 2003, s'opère le partage du bien entre les 2 indivisaires, la valeur du bien au jour de ce partage s'élève à 1 200 000 euros, l'attributaire (A) versant une soulte de 600 000 euros au co-partageant (B).

15. Détermination de la plus-value de partage. B est alors imposable au titre de la plus-value résultant du partage à hauteur du prix de cession (soulte reçue) diminué du prix d'acquisition (quote-part de la valeur du bien au moment de la donation simple), diminué de l'abattement pour durée de détention.

Soit une plus-value imposable de $(600\ 000 - 400\ 000 =) 200\ 000\ €$ - 50% d'abattement (immeuble détenu depuis 10 ans) = 100 000 €.

16. Détermination de la plus-value lors de la cession ultérieure du bien. Si A revend l'immeuble en décembre 2008 pour un montant de 1 500 000 euros, la plus-value sera calculée comme suit :

1^{ère} fraction :

50 % du prix de cession – quote-part de la valeur du bien à l'entrée dans l'indivision – abattement pour durée de détention

Soit $(750\ 000 - 400\ 000 =) 350\ 000\ €$ - 100 % d'abattement (immeuble détenu depuis 15 ans) = 0 €

2^{nde} fraction :

50 % du prix de cession – soulte payée au moment du partage (sans abattement car cette partie de l'immeuble est détenue depuis seulement 5 ans, le partage ayant eu lieu en 2003)

Soit $(750\ 000 - 600\ 000 =) 150\ 000\ €$

La plus-value imposable totale s'élève à 0 € + 150 000 €, soit 150.000 €.

Afin de simplifier l'exemple, ces calculs sont effectués sans tenir compte des éléments qui peuvent venir en majoration du prix d'acquisition ou en diminution du prix de cession (frais, dépenses de travaux...). Pour plus de précisions sur ces points, il convient de se reporter au BOI 8 M-1-04.

Section 2 : Régime d'exonération des plus-values résultant de certains partages

17. Les partages peuvent, dans certains cas, ne pas donner lieu à l'imposition de la plus-value réalisée, quand bien même ils s'effectueraient à charge du versement d'une soulte.

Ce régime est subordonné à des conditions tenant notamment à la qualité des copartageants et à l'origine de l'indivision.

A. CONDITIONS D'APPLICATION DU REGIME D'EXONERATION

18. Qualité des copartageants. Le partage doit être effectué entre membres originaires de l'indivision, leurs conjoints, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou plusieurs d'entre eux.

Sont donc exclus de ce régime de faveur les partages intervenant avec des ayants droit à titre particulier de l'un ou plusieurs des membres originaires de l'indivision.

19. Origine de l'indivision. Pour bénéficier du régime de faveur, le bien doit provenir d'une indivision successorale ou conjugale. S'agissant de l'indivision conjugale, le régime matrimonial est sans incidence.

Il en est ainsi des partages de biens provenant d'une indivision de communauté conjugale et des partages de biens acquis conjointement par des époux séparés de biens pendant la durée du mariage. Le partage peut intervenir avant ou procéder de la dissolution du régime matrimonial (pour plus de précisions, voir BOI 8 M-1-05, n°20.).

Cette mesure a été étendue aux partages de biens indivis provenant d'une indivision entre concubins ou partenaires ayant conclu un PACS au sens des articles 515-1 et suivants du code civil (pour plus de précisions, voir n° 22. ci-après).

Il n'est cependant pas nécessaire que le partage résulte du divorce, de la rupture du PACS ou de la séparation des concubins.

B. EXTENSION DU REGIME D'EXONERATION

20. Extension aux partages portant sur des biens acquis avant le mariage ou la conclusion du PACS. Le IV de l'article 150 U du CGI, tel qu'il résulte des aménagements opérés par I de l'article 16 de la loi de finances pour 2008, étend le régime de faveur aux plus-values réalisées lors du partage de biens acquis par les conjoints avant le mariage, ou par les partenaires d'un PACS avant la conclusion du PACS.

21. Extension aux partages de biens reçus par voie de donation-partage. Compte tenu des dispositions du IV de l'article 150 U du CGI, tel qu'il résulte des aménagements opérés par I de l'article 16 de la loi de finances pour 2008, les partages portant sur des biens acquis par voie de donation-partage, auparavant exclus, peuvent désormais bénéficier du régime de faveur. Le régime de faveur s'applique aux partages intervenant entre les donataires co-partageants, leurs conjoints, descendants ou ayants-droit à titre universel de l'un ou plusieurs d'entre eux. Les biens reçus par tout autre type de donation restent cependant exclus de ce régime de faveur.

C. PRÉCISIONS DIVERSES

22. Partage de biens entre concubins. Il est rappelé que les règles applicables aux biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale ont été étendues aux indivisions entre partenaires d'un PACS ou entre concubins (BOI 8 M-2-07, n° 12).

L'article 515-8 du code civil définit le concubinage comme « une union de fait, caractérisée par une vie commune présentant un caractère de stabilité et de continuité, entre deux personnes, de sexe différent ou de même sexe, qui vivent en couple ». L'état de concubinage s'apprécie par des circonstances de faits et peut être justifié par la production de divers documents dont l'appréciation relève de la compétence de l'administration, sous le contrôle du juge de l'impôt (BOI 8 M-2-07 n° 7).

Cette mesure de tempérament n'est pas remise en cause par les aménagements résultant de l'article 16 de la loi de finances pour 2008. Il est toutefois précisé que ces aménagements n'ont pas pour effet d'étendre le régime d'exonération aux partages portant sur des biens acquis par les concubins avant le début de la période de concubinage, lesquels restent imposables à hauteur des soultes versées dans les conditions décrites aux n°s 7. et s..

23. Exclusion des partages portant sur certains immeubles. Il est rappelé que, comme auparavant, sont exclus du régime d'exonération, les plus-values réalisées lors de partages d'immeubles reçus en conversion du prix de vente d'un terrain à bâtir recueilli dans le patrimoine du défunt. Ces partages restent imposables à hauteur des soultes versées dans les conditions décrites aux n°s 7. et s..

24. Licitations. La licitation consiste en une vente, soit aux enchères, soit à l'amiable, de biens indivis.

Lorsque la licitation est effectuée au profit d'un tiers étranger à l'indivision, elle constitue une cession à titre onéreux. La plus-value est imposable au nom de chaque coindivisaire pour sa part dans l'indivision. Il n'y a pas lieu à cet égard de distinguer suivant que la licitation fait ou non cesser l'indivision à l'égard de tous les biens et de tous les indivisaires.

Lorsque la licitation est effectuée au profit de l'un des coindivisaires, son conjoint, ses descendants, ascendants ou ayant droit à titre universel, il convient de procéder à la même distinction que pour les partages, s'agissant de l'application du régime de faveur et des conséquences de cette distinction sur les modalités d'imposition de la plus-value réalisée lors de la cession ultérieure du bien.

D. CESSIION ULTÉRIEURE DU BIEN PAR L'ATTRIBUTAIRE

25. Modalités de détermination de la plus-value imposable. Pour la détermination de la plus-value réalisée lors de la cession ultérieure du bien par l'attributaire du partage ayant bénéficié du régime de faveur, le prix d'acquisition s'entend de la valeur vénale du bien au jour de l'entrée dans l'indivision (BOI 8 M-1-04, Fiche 4, n° 23).

Corrélativement, la date d'acquisition à retenir, pour la détermination de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150 VC du CGI, s'entend de la date d'entrée en indivision (BOI 8 M-1-04, Fiche 6, n° 10).

Il en est notamment ainsi en cas de cession par l'attributaire d'un bien acquis pour partie dans le cadre d'une donation-partage faisant suite à une acquisition indivise par voie de succession. Dans cette situation, la date à retenir pour la détermination de l'abattement précité, s'entend de la date du décès.

Section 3 : Entrée en vigueur

26. Le présent dispositif s'applique aux partages intervenus à compter du 1^{er} janvier 2008, et en tant que de besoin, aux litiges en cours.

BOI liés : 8 M-1-04, 8 M-1-05, 8 M-2-07.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe**I de l'article 16 de la loi de finances pour 2008
(loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007)**

I. – L'article 150 U du code général des impôts est complété par un IV ainsi rédigé :

« IV. – Le I ne s'applique pas aux partages qui portent sur des biens meubles ou immeubles dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale et qui interviennent uniquement entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, des ascendants, des descendants ou des ayants droit à titre universel de l'un ou de plusieurs d'entre eux. Il en est de même des partages portant sur des biens indivis issus d'une donation-partage et des partages portant sur des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un pacte civil de solidarité ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage. Ces partages ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values. »