

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-PTG-20-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

ENR - Partages et opérations assimilées - Autres licitations

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Partages et opérations assimilées
Titre 2 : Licitations
Chapitre 2 : Autres licitations

Sommaire :

- I. Principes de taxation
 - A. Application du régime fiscal des ventes
 - B. Règles d'assiette et de liquidation
 - 1. Licitations tranchées au profit d'un étranger à l'indivision
 - 2. Licitations tranchées au profit d'un colicitant
 - a. Autonomie des règles fiscales
 - b. Détermination des parts acquises
- II. Précisions sur les diverses licitations
 - A. Licitations immobilières
 - B. Licitations mobilières
 - 1. Licitations publiques
 - 2. Licitations amiables
 - C. Licitations de biens de diverses natures
 - D. Licitations de biens d'un groupement foncier agricole
- III. Influence d'un partage ultérieur
 - A. Conditions pour que le partage serve de base à la perception
 - B. Partage soumis à la formalité avant ou en même temps que la licitation
 - C. Partage enregistré après la licitation
- IV. Promesse d'attribution
 - A. Définition de la promesse d'attribution
 - B. Perception à effectuer sur une licitation avec promesse d'attribution
 - C. Perception à effectuer sur le partage ultérieur

I. Principes de taxation

A. Application du régime fiscal des ventes

1

Les licitations qui ne remplissent pas les conditions posées par l'[article 750-II du code général des impôts](#) (CGI), c'est-à-dire celles qui ne portent pas sur des biens dépendant d'une succession, d'une communauté conjugale ou d'une indivision fiscalement assimilée, ou encore celles qui n'interviennent pas au profit de certaines personnes limitativement énumérées, sont soumises au régime des ventes ordinaires et taxées comme telles.

Remarque : Les ventes d'immeuble donnent ouverture à un droit d'enregistrement ou une taxe de publicité foncière perçue au profit du département sur le territoire duquel l'immeuble est situé.

B. Règles d'assiette et de liquidation

10

L'assiette et la liquidation de l'impôt de mutation à titre onéreux varient suivant que la licitation est prononcée au profit d'un étranger ou au profit d'un colicitant.

1. Licitacion tranchée au profit d'un étranger à l'indivision

20

Prononcée au profit d'un étranger à l'indivision, la licitation constitue, en droit civil et en droit fiscal, une vente et elle est taxée comme telle sur la totalité du prix, au tarif prévu d'après la nature des biens qui en sont l'objet.

2. Licitacion tranchée au profit d'un colicitant

a. Autonomie des règles fiscales

30

En droit civil, la licitation tranchée au profit d'un colicitant est seulement déclarative. En effet, l'[article 883 du code civil](#) dispose que « chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot ou à lui échus sur licitation et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession ».

La loi fiscale considère, au contraire, qu'une telle licitation est translatrice de propriété.

L'impôt de mutation à titre onéreux est donc exigible sur les parts acquises par le colicitant adjudicataire, conformément aux dispositions de l'[article 750-I du CGI](#) qui soumet « les parts et portions indivises de biens immeubles acquises par licitation à l'impôt aux taux prévus pour les ventes

des mêmes biens. »

La règle de l'article 750-I du CGI trouve son fondement dans le fait que, étant propriétaire, par hypothèse, d'une part du bien vendu, le colicitant n'en acquiert que l'excédent et conserve en sa précédente qualité de propriétaire la part qui lui appartenait déjà.

Mais le principe de taxation des parts acquises n'est retenu que si les intéressés fournissent des justifications suffisantes de l'existence de l'indivision. Dans le cas contraire, l'impôt est naturellement exigible sur la valeur totale du bien licité.

b. Détermination des parts acquises

40

Lorsque le prix exprimé s'applique au bien acquis tout entier, ce qui se produit toujours en cas d'adjudication, on doit, pour le calcul des parts acquises sujettes à l'impôt de mutation, déduire une fraction du prix correspondant à la portion du bien dont l'adjudicataire est déjà propriétaire à quelque titre que ce soit.

Mais on ne doit déduire du prix que la part de l'adjudicataire dans ce prix et non sa part dans l'ensemble des biens indivis.

Comme en matière de vente ordinaire, s'il est prévu que le colicitant adjudicataire doit acquitter, en sus du prix, la totalité des frais antérieurs à l'adjudication, la part incombant aux autres colicitants dans ces frais doit être ajoutée à la fraction imposable du prix principal.

Par contre, si la licitation a lieu contrat en main, c'est-à-dire si les frais d'acte doivent être acquittés par les vendeurs, au nombre desquels figure le colicitant adjudicataire, il convient de déduire de la partie du prix soumise à l'impôt la fraction desdits frais supportée par les autres colicitants.

Enfin, quand l'adjudicataire est déjà usufruitier ou nu-propriétaire d'une partie de l'immeuble à lui adjugé, il convient de déduire du prix la valeur de son usufruit ou de sa nue-propriété fixée par une déclaration estimative.

II. Précisions sur les diverses licitations

A. Licitations immobilières

50

Conformément aux principes généraux précédemment évoqués, les licitations immobilières sont soumises aux mêmes droits ou taxes que les ventes d'immeubles, liquidés soit sur la totalité du prix lorsqu'elles sont prononcées au profit de personnes étrangères à l'indivision, soit sur les parts acquises lorsqu'elles sont tranchées au profit d'un colicitant.

L'imposition proportionnelle varie donc selon la nature des biens transmis. En effet, tous les régimes spéciaux et les exemptions concernant les ventes d'immeubles sont susceptibles de s'appliquer lorsque les conditions requises pour en bénéficier sont réunies.

La TVA est également exigible dans la mesure où les licitations entrent dans le champ d'application de l'article 257-I du CGI.

Si des immeubles licités pour un prix unique sont soumis à des régimes fiscaux différents, le prix de la licitation est réparti entre eux au prorata de leur valeur respective : les cédants ne peuvent aliéner, en effet, que leur quote-part dans chacun d'eux.

Remarque : Parfois, un immeuble indivis est acquis à l'amiable par l'un des copropriétaires. L'acte qui intervient alors ne fixe pas, comme le procès-verbal d'une vente aux enchères, le prix de la totalité de l'immeuble ; il fixe seulement le prix à verser par l'acquéreur aux autres copropriétaires, c'est-à-dire le montant des parts acquises. Ce prix doit donc être intégralement soumis à l'impôt de mutation.

B. Licitations mobilières

60

Les licitations mobilières sont assujetties au régime prévu pour les ventes de meubles.

Cependant, les licitations mobilières ne sont passibles du droit proportionnel que si elles sont réalisées par voie d'adjudication aux enchères publiques ou par tout autre mode de vente faite avec publicité et concurrence.

Les licitations mobilières de gré à gré échappent au droit proportionnel, à moins qu'elles ne portent transmission de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail d'immeuble ou de droits sociaux.

1. Licitations publiques

70

En ce qui concerne les licitations mobilières publiques tranchées au profit d'un colicitant, une distinction doit être faite entre le cas où les licitations ont pour objet un fonds de commerce, une clientèle, un droit au bail d'immeuble ou des droits sociaux et le cas où elles portent sur d'autres meubles.

Dans la première hypothèse, les droits proportionnels sont liquidés sur la valeur des parts acquises.

Dans la seconde, les droits doivent être perçus sur l'intégralité des sommes portées au procès-verbal d'adjudication sans déduction de la part virile du colicitant.

En effet, le caractère de licitation n'est pas reconnu par la jurisprudence aux ventes d'objets mobiliers ou de marchandises effectuées par lots et par articles.

2. Licitations amiables

80

Il convient d'effectuer la même distinction suivant la nature des biens mobiliers transmis.

Dans la mesure où les licitations amiables ont pour objet des fonds de commerce, clientèles, droits au bail d'immeuble ou droits sociaux, elles sont obligatoirement assujetties à la formalité de

l'enregistrement dans le mois de leur date et supportent le droit proportionnel au tarif applicable d'après la nature des biens licités.

Comme en matière immobilière (cf. [II-A remarque](#)), le prix exprimé dans de tels actes correspond généralement à la seule partie du bien effectivement acquise par le colicitant. Ce prix doit alors supporter l'impôt de mutation sans aucune déduction.

En revanche, les licitations amiables portant sur d'autres biens mobiliers ne sont pas obligatoirement soumises à la formalité. Lorsqu'elles s'y trouvent soumises en raison de la forme notariée de l'acte ou si elles sont présentées volontairement, seul le droit fixe des actes innomés est exigible.

C. Licitations de biens de diverses natures

90

Si des biens de diverses natures sont licités moyennant un prix unique, ce prix doit être réparti entre ces biens proportionnellement à leur valeur respective.

Toutefois, lorsque les biens licités comprennent des meubles et des immeubles, les premiers ne peuvent échapper à l'impôt de vente d'immeubles que s'ils sont estimés article par article et si un prix particulier a été stipulé pour eux ([article 735 du CGI](#)).

D. Licitations de biens d'un groupement foncier agricole

100

L'[article 750 bis du CGI](#) prévoit qu'en cas de licitation des biens d'un groupement foncier agricole, le tarif prévu à l'[article 750-II du CGI](#) est applicable aux biens qui se trouvaient dans l'indivision lors de leur apport et qui sont attribués à des apporteurs, à leurs conjoints survivants ou à leurs ayants droit à titre gratuit, dès lors que ces apporteurs étaient parents ou alliés jusqu'au quatrième degré inclus.

Cette disposition fait par ailleurs l'objet de commentaires détaillés : cf. [BOI-ENR-PTG-10-30-V](#).

III. Influence d'un partage ultérieur

110

Il a toujours été de règle que, lorsqu'à la suite d'une licitation tranchée au profit d'un colicitant, il intervient un partage définitif et obligatoire pour toutes les parties, dans lequel figure le prix de la licitation, celle-ci ne constitue qu'un élément du partage avec lequel elle se confond.

Au point de vue fiscal, c'est donc le partage qui règle la perception des droits et taxes exigibles, en lieu et place de la licitation à laquelle il se substitue.

A. Conditions pour que le partage serve de base à la perception

120

Le partage ne peut régler la perception des droits dus sur une licitation que s'il remplit trois conditions :

- le partage doit contenir la preuve de la conformité des attributions avec les droits de chacune des parties dans la masse partagée, par la justification de la qualité des copartageants et l'établissement de la copropriété ;
- le dessaisissement doit être parfait en sorte que le colicitant adjudicataire abandonne tous ses droits sur l'attribution faite à ses cohéritiers, en même temps que ceux-ci renoncent à tout recours sur le prix dont il est approprié, sans aucune réserve et sans obligation de règlement ultérieur ou de rapport ;
- le partage doit être approuvé définitivement par toutes les parties maîtresses de leurs droits ou homologué, s'il intéresse des incapables.

En revanche, un partage définitif n'implique pas nécessairement le partage de tous les biens indivis, dès lors qu'il est admis qu'un partage partiel puisse servir de base à la perception des droits ou taxes dus sur la licitation.

Le partage répondant aux conditions précitées, deux hypothèses peuvent cependant se présenter :

- soit le partage est soumis à la formalité avant ou en même temps que la licitation (cf. III-B) ;
- soit le partage est présenté à la formalité après la licitation (cf. III-C).

B. Partage soumis à la formalité avant ou en même temps que la licitation

130

Il est utile de signaler, en premier lieu, que la simultanéité des formalités n'est pas toujours possible, puisque l'adjudication d'un immeuble est soumise à la formalité fusionnée, sauf lorsqu'elle revêt la forme d'une adjudication judiciaire, alors que le partage du prix et des meubles indivis constitue un acte enregistré au service chargé de l'enregistrement.

Si le partage attribue au colicitant adjudicataire la totalité du prix d'adjudication, les autres intéressés étant lotis au moyen d'autres valeurs communes, aucun impôt de mutation n'est exigible et seul est perçu l'impôt de partage. Cependant l'impôt de mutation à titre onéreux est dû, le cas échéant, si le colicitant reçoit dans son lot l'intégralité de son prix et d'autres biens et si cette attribution globale est supérieure à ses droits dans la masse.

140

Enfin, si le partage n'attribue au colicitant adjudicataire qu'une partie de son prix ou ne lui en attribue aucune partie, l'administration admet que les deux actes, partage et licitation, forment une convention unique s'analysant en un partage avec soulte. L'impôt de mutation à titre onéreux est dû sur la fraction du prix attribuée aux autres copartageants, considérée comme une soulte.

Suivant la règle habituelle, la liquidation de cet impôt est effectuée en imputant la soulte, proportionnellement à leur valeur respective, sur le bien licité et sur les autres biens mis au lot de

l'adjudicataire. La fraction du prix assujettie à l'impôt de mutation est déduite de l'actif net partagé pour la perception de l'impôt de partage.

150

Quant à la licitation, elle ne donne ouverture, le plus souvent, qu'à l'imposition fixe des actes innomés ([article 680 du CGI](#)).

Cependant, si les frais antérieurs à la licitation sont payables en sus du prix, l'impôt de mutation frappe la part des colicitants non adjudicataires dans ces frais.

Dans ce cas, la licitation, qui constitue le titre de la perception de l'impôt sur une partie des frais, ne donne pas ouverture au droit ou à la taxe fixe.

C. Partage enregistré après la licitation

160

Quand la licitation est enregistrée antérieurement à tout partage, elle est évidemment soumise à l'impôt de mutation à titre onéreux sur les parts acquises.

Mais si un partage règle ultérieurement le sort du prix, la perception peut être révisée, en suivant les règles précitées, soit au profit des parties, soit au profit du Trésor.

C'est ainsi qu'un partage définitif attribuant à un colicitant adjudicataire la totalité de son prix d'adjudication constitue un événement qui motive la restitution de l'impôt de mutation perçu sur la licitation, à condition que la demande soit faite dans le délai de réclamation prévu à l'[article R* 196-1 du livre des procédures fiscales](#) (LPF).

IV. Promesse d'attribution

A. Définition de la promesse d'attribution

170

On appelle promesse d'attribution une clause insérée dans le cahier des charges d'une licitation et stipulant que le fait pour le colicitant d'être déclaré adjudicataire vaudrait, de la part des autres, promesse de lui consentir et, de sa part, promesse d'accepter l'attribution, dans le partage définitif, des biens adjugés pour le montant de son prix.

B. Perception à effectuer sur une licitation avec promesse d'attribution

180

Il résulte de la définition même qu'une licitation avec promesse d'attribution, en raison de son caractère de partage partiel, donne ouverture seulement à l'impôt de partage au taux prévu à l'[article 746 du CGI](#), liquidé sur le montant de la dernière enchère.

190

Toutefois, si la preuve était faite que les immeubles licités excédaient la part virile du colicitant enchérisseur dans l'ensemble de la masse partageable, l'impôt de mutation à titre onéreux devrait être réclamé sur la plus-value constatée.

À cet égard, conformément à la règle suivie en matière de partage partiel, lorsqu'elles sont prononcées au profit d'un colicitant sous le bénéfice d'une promesse d'attribution, les licitations donnent lieu à la perception immédiate de l'impôt de mutation sur les parts acquises par l'attributaire, toutes les fois qu'il ne résulte pas clairement des énonciations du cahier des charges ou du procès-verbal d'adjudication que l'égalité pourra être rétablie au moyen, soit de biens de même origine laissés provisoirement dans l'indivision, soit du prix à provenir de la vente de ces biens.

L'impôt de partage ne demeure, dès lors, exigible que sur le surplus du bien licité.

200

Par ailleurs, si le dernier enchérisseur est tenu d'acquitter tous les frais antérieurs à la licitation, l'impôt de mutation est exigible sur la part des autres colicitants dans ces frais.

Cependant, la perception de cet impôt sur les frais antérieurs ne peut être maintenue et doit être restituée si la fraction du passif total mise à la charge du colicitant acquéreur dans le partage définitif n'excède pas sa part virile dans le passif.

C. Perception à effectuer sur le partage ultérieur

210

Lors de la présentation du partage à la formalité, l'impôt de partage ne peut être perçu une seconde fois sur le bien ayant fait l'objet de la promesse d'attribution. La perception s'effectue donc sur le montant de l'actif net partagé, déduction faite du prix d'adjudication.

220

Mais, si dans le partage définitif, le colicitant adjudicataire au bénéfice de la promesse d'attribution reçoit un lot composé du bien adjudgé et d'autres biens, le tout à charge de soulte, la soulte soumise à l'impôt de mutation à titre onéreux est imputée au prorata de leur valeur respective, sur le bien licité avec promesse d'attribution et sur les autres biens attribués à l'adjudicataire.

Pour l'assiette de l'impôt de partage, dans cette hypothèse, il y a lieu de déduire de l'actif net partagé, en dehors de la soulte, la fraction de la valeur de l'immeuble licité qui n'a pas supporté l'impôt de mutation.

Quant à l'impôt de partage acquitté lors de la formalité donnée au procès-verbal d'adjudication sur le surplus de la valeur dudit immeuble et dont l'exigibilité disparaît rétroactivement, il doit être imputé sur les droits exigibles sur le partage définitif.

On aboutit au même résultat, dans la mesure où le tarif de l'impôt de partage n'a pas varié dans l'intervalle entre les deux actes, en déduisant de l'actif net partagé le montant cumulé de la soulte et de la valeur totale de l'immeuble licité.

Exemple : Aux termes d'un procès-verbal d'adjudication dressé en vue du règlement d'une indivision née d'une acquisition en commun entre deux concubins, M. X, colicitant, est déclaré adjudicataire d'un immeuble bâti, d'un prix de 1 000 000 €.

M. X déclare dans l'acte qu'il entend bénéficier de la clause d'attribution qui a été insérée dans le cahier des charges.

Lors de la présentation du procès-verbal d'adjudication à la formalité fusionnée, la taxe de partage au taux prévu à l'[article 746 du CGI](#) a été perçue sur 1 000 000 €.

Par la suite, il est procédé au partage de tous les biens dépendant de l'indivision (masse globale : 3 000 000 €) et il a été attribué à M. X le bien adjudgé et un fonds de commerce d'une valeur de 800 000 €, le tout à charge de soulte de 300 000 € à verser à sa copartageante.

- Impôt de mutation à titre onéreux :

La soulte, à répartir au prorata de la valeur du bien licité et des autres biens attribués à l'adjudicataire, est taxable :

- à concurrence de $300\,000 \times (1\,000\,000 / 1\,800\,000) = 166\,667$ € au tarif des ventes d'immeubles ;
- à concurrence de $300\,000 \times (800\,000 / 1\,800\,000) = 133\,333$ € au tarif des ventes de fonds de commerce.

- Impôt de partage :

Le montant de l'impôt de partage dû sur le partage définitif peut être déterminé de deux façons différentes :

1° Selon une première méthode, il convient de déduire de l'actif net partagé :

- la soulte (300 000 €) ;
- la fraction de la valeur d'immeuble licité qui n'a pas supporté l'impôt de mutation à titre onéreux, en l'espèce $1\,000\,000 - 166\,667 = 833\,333$ €.

L'impôt de partage exigible doit donc être calculé sur :

$2\,000\,000 \text{ €} - 300\,000 \text{ €} - 833\,333 \text{ €} = 866\,667 \text{ €}$ en appliquant à cette base le taux prévu à l'[article 746 du CGI](#) : $866\,667 \times 1,1 \% = 9\,533 \text{ €}$.

Or, lors de la présentation du procès-verbal d'adjudication à la formalité, la partie de la soulte afférente à l'immeuble a déjà supporté un impôt de partage. L'attribution de la fraction d'immeuble correspondante ne pouvant procéder à la fois d'un partage et d'une acquisition à titre onéreux, il convient d'imputer l'impôt de partage déjà acquitté ($166\,667 \times 1,1 \% = 1\,833 \text{ €}$).

L'impôt de partage restant à percevoir est donc de : $9\,533 - 1\,833 = 7\,700$ €.

2° Selon une seconde méthode, et dans la mesure où le tarif de l'impôt de partage n'a pas varié dans l'intervalle entre les deux actes, il est possible de calculer cet impôt en déduisant de l'actif net partagé, soit 2 000 000 €, le montant cumulé :

- de la soulte

- et de la valeur totale de l'immeuble licité:

$$300\,000\,€ + 1\,000\,000\,€ = 1\,300\,000\,€$$

L'impôt de partage, liquidé sur une base imposable de : $2\,000\,000 - 1\,300\,000 = 700\,000$ €, s'établit donc à : $700\,000 \times 1,1\% = 7\,700$ €.