

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : BOI-ENR-PTG-10-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

**ENR – Partages avec soultes ou plus-values**

---

**Positionnement du document dans le plan :**

ENR - Enregistrement

Partages et opérations assimilées

Titre 1 : Partages

Chapitre 2 : Partages avec soultes ou plus-values

**Sommaire :**

I. Présentation des différents régimes applicables aux partages avec soultes ou plus-values

II. Régime normal de taxation des partages avec soulte ou plus-value

A. Champ d'application du régime normal

B. Conditions d'exigibilité

1. Soulte proprement dite

a. Définition de la soulte

b. Cas particuliers

1° Soulte payée au moyen d'immeubles propres

2° Fermages non échus

2. Soulte provenant de l'inégale répartition du passif

a. Principe

b. Cas particuliers

3. Compensation des soultes réciproques

4. Plus-value

a. Principe

b. Calcul de la plus-value

5. Cas particuliers

a. Partage comprenant des biens de diverses origines

b. Partage partiel

c. Partage provisionnel de jouissance

d. Transaction après partage

C. Assiette, tarif et liquidation

1. Règles de liquidation concernant les soultes

a. Principe d'imposition selon la nature des biens

b. Règle de l'imputation proportionnelle

c. Impôts exigibles dans certains cas particuliers

1° Soutle imputable sur du numéraire, des créances ou des rentes

2° Soutle imputable sur des fonds de commerce

3° Soutle imputable sur des meubles et des immeubles

4° Soutle imputable sur des rapports

5° Soutle imputable sur des récompenses

6° Imputation de la soulte lorsque le partage comprend des biens antérieurement partagés

2. Règles concernant la liquidation du droit ou de la taxe de partage

III. Régime spécial des partages de succession, de communauté conjugale, d'indivision entre époux ou entre partenaires liés par un PACS ou d'indivision issue d'une donation-partage

A. Champ d'application du régime spécial

1. Origine de l'indivision

2. Qualité des attributaires

B. Modalités de taxation du régime spécial

1. Principe

2. Exceptions et cas particuliers

a. Immeubles situés en Corse

b. Partages portant sur des immeubles ruraux loués à l'attributaire

c. Partage de biens acquis en remploi de biens relevant du régime spécial

d. Règles particulières concernant l'assiette du droit de partage sur les partages de communauté

e. Actes constatant le partage de la communauté et celui de la succession du conjoint prédécédé

f. Attribution d'un immeuble ou d'un meuble à un copartageant pour le dédommager de sa créance contre la succession ou la communauté conjugale

IV. Partage portant sur des biens relevant à fois du régime spécial et du régime normal

## I. Présentation des différents régimes applicables aux partages avec soultes ou plus-values

### 1

En droit civil, les partages avec soultes ou plus-values sont déclaratifs et exclusifs de toute transmission entre les copartageants. En droit fiscal, au contraire, de tels actes présentent en principe un caractère translatif à concurrence des soultes ou plus-values.

Ainsi, selon le régime normal institué à l'[article 747 du code général des impôts \(CGI\)](#) (cf. II), lorsque le partage comporte une soulte ou une plus-value, l'impôt sur ce qui en est l'objet est perçu aux taux fixés pour les ventes, au prorata, le cas échéant, de la valeur respective des différents biens compris dans le lot grevé de soulte ou de plus-value.

En contrepartie, le montant des soultes ou plus-values est déduit de l'actif net partagé pour la liquidation de l'impôt de partage.

### 10

L'[article 748 du CGI](#) prévoit qu'il est dérogé au régime normal pour les partages suivants qui relèvent d'un régime spécial (cf. III), sous réserve qu'ils interviennent entre les membres originaires de l'indivision, leur conjoint, leurs ascendants, descendants ou ayant droits à titre universel :

- partages de succession ;

- partages de communauté conjugale ;
- partages d'indivision entre époux ou entre partenaires d'un pacte civil de solidarité (PACS) ;
- et les partages d'indivision issue d'une donation-partage.

## 20

L'impôt de partage est perçu au profit de l'État. En revanche, dans le régime normal de taxation, l'impôt sur la soulte ou plus-value est perçu au profit des collectivités bénéficiaires des droits ou taxes auxquels serait soumise la vente des biens composant le lot grevé de soulte ou de plus-value.

## 30

Certains partages portent sur des biens relevant à la fois du régime spécial et du régime normal (cf. [§ 390](#)).

# II. Régime normal de taxation des partages avec soulte ou plus-value

## A. Champ d'application du régime normal

---

## 40

Les partages autres que les partages de succession, de communauté conjugale, d'indivision entre époux ou entre partenaires d'un PACS ou d'indivision issue d'une donation-partage remplissant les conditions pour bénéficier du régime spécial de l'[article 748 du CGI](#) (cf. [III](#)), sont soumis au régime normal de taxation.

Parmi ces partages, on peut citer :

- les partages de sociétés ;
- les partages d'indivisions conventionnelles prévues à l'[article 1873-1 du code civil](#) ;
- ainsi que les partages de biens dépendant d'une succession, d'une communauté conjugale, d'une indivision entre époux ou entre partenaires d'un PACS ou d'une indivision issue d'une donation-partage et qui, exceptionnellement, ne relèvent pas du régime de faveur.

## 50

Cependant, les règles d'assiette particulières aux partages de communauté et celles qui concernent les partages portant à la fois sur la communauté et sur la succession de l'époux prédécédé sont applicables même si ces partages ne bénéficient pas du régime spécial.

Les soultes stipulées dans ces partages ou les plus-values que présentent certains des lots sont taxées comme des ventes et leur montant est déduit de l'actif net partagé pour la perception de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement au taux prévu à l'[article 746 du CGI](#).

## B. Conditions d'exigibilité

---

60

Les conditions d'exigibilité intéressent principalement la taxation des soultes.

L'impôt de mutation à titre onéreux est, en effet, exigible dans trois hypothèses :

- lorsqu'il y a, entre les parties, stipulation d'une soulte proprement dite ;
- lorsqu'un copartageant recevant une attribution supérieure à ses droits est chargé, en contrepartie, d'acquitter une part de passif supérieure à celle qui lui incombe normalement. Il s'agit d'une soulte provenant de l'inégale répartition du passif ;
- lorsqu'en l'absence de toute soulte apparente ou réelle, certains lots présentent une plus-value sur les droits de leurs attributaires dans la masse partagée.

### 1. Soulte proprement dite

---

#### a. Définition de la soulte

---

70

On entend par soulte proprement dite la somme d'argent que doit payer à ses copartageants celui qui reçoit dans son lot des biens pour une valeur supérieure à ses droits.

#### b. Cas particuliers

---

##### *1° Soulte payée au moyen d'immeubles propres*

---

80

Lorsqu'une soulte de partage est payée, soit dans l'acte même, soit dans un acte ultérieur, au moyen d'immeubles propres au débiteur de la soulte, l'opération est indépendante du partage et constitue une dation en paiement passible de l'impôt de mutation ordinaire indépendamment de celui dû sur la soulte.

##### *2° Fermages non échus*

---

90

L'attribution à un lot des fermages non échus d'immeubles compris dans un autre lot, pour compenser l'inégalité du partage, constitue une soulte à concurrence du montant de ces fermages.

### 2. Soulte provenant de l'inégale répartition du passif

---

#### a. Principe

---

## 100

En vertu de l'article 870 du code civil, «les héritiers contribuent au paiement des dettes et charges de la succession chacun dans la proportion de ce qu'il y prend».

Si donc, un copartageant reçoit une attribution supérieure à ses droits, sous la condition de payer une plus forte partie des dettes, il y a soulte à concurrence de ce passif excédentaire qui constitue le prix des biens qui lui ont été attribués au-delà de sa part virile dans l'actif brut.

### b. Cas particuliers

---

## 110

Lorsque certaines valeurs indivises sont affectées au paiement d'une partie du passif, le surplus devant être payé par un des copartageants, il n'y a soulte que si la portion du passif mise à la charge de ce copartageant excède sa part dans le passif total.

En revanche, le droit de soulte ne peut être réclamé lorsque le passif est acquitté intégralement au moyen de valeurs laissées dans l'indivision, ou bien lorsqu'un copartageant est chargé de réaliser certaines valeurs mises en réserve pour payer le passif. Dans cette dernière hypothèse, on se trouve en présence d'un simple mandat à la double condition qu'il y ait obligation de rendre compte de l'emploi des valeurs et qu'il n'y ait pas appropriation réelle des valeurs reçues.

## 3. Compensation des soultes réciproques

---

## 120

Lorsqu'un même lot reçoit et paie des soultes, qu'il s'agisse de soultes proprement dites ou de celles résultant de l'inégale répartition de passif, il y a lieu de compenser les soultes reçues et payées et de ne percevoir l'impôt de mutation que sur l'excédent de soulte effectivement supporté.

## 4. Plus-value

---

### a. Principe

---

## 130

L'impôt de mutation à titre onéreux est exigible, non seulement quand le paiement d'une soulte est stipulé dans le partage mais encore, en l'absence de toute soulte, si certains lots présentent une plus-value sur les droits de leurs attributaires dans la masse partagée.

Le motif de cette perception réside dans la règle selon laquelle l'impôt de mutation est perçu sur la valeur des biens quand cette valeur est supérieure au prix. La même règle conduit, du reste, à imposer la plus-value lorsqu'elle est supérieure à la soulte stipulée ou à celle résultant de l'inégale répartition des dettes.

### b. Calcul de la plus-value

---

## 140

La plus-value d'un lot est égale à la différence entre les attributions brutes consenties à ce lot et les droits de l'attributaire dans la masse brute des biens partagés.

Dans la pratique, la discordance entre les soultes exprimées et les plus-values apparaît surtout lorsqu'un rehaussement est effectué par le service.

## **5. Cas particuliers**

---

### **a. Partage comprenant des biens de diverses origines**

---

**150**

Lorsqu'un partage comprend des biens de diverses origines mais tous indivis entre les divers copartageants, il suffit, pour que les attributions ne comportent pas de plus-values, qu'elles soient dans l'ensemble conformes aux droits totaux des coïndivisaires, quelle que soit la provenance des biens attribués.

Mais pour que cette règle soit applicable, il est indispensable que les biens soient indivis entre tous les copartageants.

Dans le cas contraire, il y aurait autant de partages distincts que de biens d'origine différente, et chacun d'eux devrait être envisagé isolément pour la taxation des soultes.

### **b. Partage partiel**

---

**160**

La doctrine et la jurisprudence s'accordent à reconnaître qu'un partage partiel doit être considéré isolément pour le calcul de l'imposition.

Il s'ensuit que si, dans un partage où les soultes ont, en droit fiscal, un caractère translatif, on constate une inégalité des lots, l'impôt de mutation à titre onéreux frappant les soultes ou plus-values est exigible, même s'il est stipulé que l'égalité sera rétablie ultérieurement par un autre partage.

Bien entendu, le partage ultérieur qui, pour rétablir l'égalité rompue par le premier partage, contient des attributions inégales ne supporte pas un nouvel impôt de mutation à titre onéreux, la liquidation de l'imposition due sur le deuxième partage devant être faite en combinant ses dispositions avec celles du premier comme s'il s'agissait d'un contrat unique.

Cependant, l'administration admet que, sauf le cas de fraude, la plus-value ne soit pas imposée comme une vente, malgré l'inégalité des lots, lorsqu'il est constant que l'égalité pourra être établie au moyen, soit de biens de la même origine laissés provisoirement dans l'indivision et dont l'existence est suffisamment justifiée, soit du prix à provenir de la vente de ces biens. La justification de l'existence et de la consistance des biens demeurés indivis doit résulter des termes de l'acte.

### **c. Partage provisionnel de jouissance**

---

**170**

Dans le cas où le partage ne porte que sur la jouissance, il y a plus-value dans la mesure où les lots ne sont pas égaux en revenu.

#### **d. Transaction après partage**

---

**180**

La transaction aux termes de laquelle des copartageants reconnaissent que les immeubles compris dans leurs lots ont été sous-estimés et constatent le versement à l'attributaire lésé d'une somme déterminée donne ouverture à l'impôt de mutation frappant les soultes en reprenant pour base le partage initial.

### **C. Assiette, tarif et liquidation**

---

#### **1. Règles de liquidation concernant les soultes**

---

##### **a. Principe d'imposition selon la nature des biens**

---

**190**

Les soultes ou les plus-values sont taxées comme des ventes et le taux du droit ou de la taxe dépend de la nature des biens composant le lot grevé de soulte ou de plus-value.

Ainsi, lorsque tous les biens attribués au débiteur de la soulte sont de même nature, la liquidation de l'impôt n'offre pas de difficulté, le droit ou la taxe de mutation étant exigible à un seul tarif, celui prévu pour les biens en cause.

Mais quand les biens sont de diverses natures, le tarif du droit ou de la taxe de mutation n'étant pas uniforme, il est nécessaire de régler l'imputation de la soulte, c'est-à-dire de déterminer les biens dont cette soulte forme le prix.

##### **b. Règle de l'imputation proportionnelle**

---

**200**

Il résulte de l'[article 747 du CGI](#) que la soulte doit être répartie entre les différents biens compris dans le lot grevé de soulte proportionnellement à leur valeur respective et que le droit ou la taxe de mutation doivent être perçus en conséquence et conformément aux règles du droit commun.

Cette règle de l'imputation proportionnelle est générale et s'applique sans qu'il y ait lieu de s'attacher à l'imputation que les parties ont pu prévoir elles-mêmes dans l'acte. Le cas échéant, il convient de faire application des régimes spéciaux et exemptions prévus en matière de mutation à titre onéreux.

##### **c. Impôts exigibles dans certains cas particuliers**

---

###### ***1° Soulte imputable sur du numéraire, des créances ou des rentes***

---

**210**

Si la soulte est imputable sur du numéraire, des créances ou des rentes qui se trouvaient dans la masse, il n'est dû aucun droit de mutation.

Seul le droit fixe des actes innomés est théoriquement exigible mais il n'est pas perçu en présence de droits proportionnels supérieurs.

## ***2° Soutle imputable sur des fonds de commerce***

---

### **220**

Le droit d'enregistrement et les taxes additionnelles sont exigibles lorsque la soulte s'impute sur les éléments d'un fonds de commerce, autres que les marchandises neuves.

En ce qui concerne les marchandises neuves, en principe, la TVA leur est applicable à l'exclusion de tout droit d'enregistrement.

## ***3° Soutle imputable sur des meubles et des immeubles***

---

### **230**

Les dispositions de l'[article 735 du CGI](#), en vertu duquel le droit de vente au tarif immobilier est perçu sur la totalité de la valeur afférente aux meubles et aux immeubles lorsque les biens mobiliers ne font pas l'objet d'une estimation article par article et d'un prix particulier (cf. [BOI-ENR-DMTOI-10-120](#)), sont applicables en matière de partage.

## ***4° Soutle imputable sur des rapports***

---

### **240**

Lorsque dans un partage, une soulte est stipulée d'un copartageant qui a effectué le rapport en nature ou en valeur d'une donation ou d'une dette, aucun impôt de mutation n'est exigible à concurrence de ce rapport. Dans ce cas, en effet, le copartageant qui reçoit le rapport dans son lot est censé le tenir, non de ses copartageants, mais du donateur.

Il en est de même au cas où une soulte est imputable sur des rétablissements pour droits de mutation par décès à condition que ces droits aient été payés avant la date fixée pour la jouissance divise, au moyen de fonds prélevés sur la masse.

Bien entendu, si le montant de la soulte à la charge de l'auteur du rapport excède le montant du rapport, l'excédent, à répartir proportionnellement à la valeur des autres biens mis dans son lot, est soumis à l'impôt de mutation à titre onéreux dans les conditions ordinaires.

## ***5° Soutle imputable sur des récompenses***

---

### **250**

En supposant un partage de communauté, dans lequel les soultes auraient un caractère translatif, aucun droit proportionnel ne peut être perçu lorsque la soulte mise à la charge d'un époux est inférieure au montant des récompenses dues par lui à la communauté et qui lui sont attribuées.

## ***6° Imputation de la soulte lorsque le partage comprend des biens antérieurement partagés***

---

**260**

La soulte ne doit pas s'imputer sur les valeurs qui sont déclarées avoir été partagées antérieurement et sans acte. Ces valeurs ne se trouvent, en effet, plus dans l'indivision au moment du partage.

## **2. Règles concernant la liquidation du droit ou de la taxe de partage**

---

**270**

Le montant des soultes ou des plus-values doit être déduit de l'actif partagé pour la perception du droit ou de la taxe de partage au taux prévu à l'[article 746 du CGI](#).

En effet, l'attribution d'un bien sur lequel s'impute la soulte ne peut être considérée comme résultant à la fois d'une vente et d'un partage.

La déduction doit être effectuée même lorsque la soulte ne donne ouverture à aucun droit ou taxe en vertu de la règle « exemption vaut paiement ».

Cependant, si la soulte consiste en l'obligation assumée par un copartageant d'acquitter une part de passif supérieure à celle qui lui incombe légalement on ne peut déduire à la fois son montant et l'intégralité du passif, ce qui aboutirait à un double emploi. Dans cette hypothèse, il convient de déduire seulement le passif.

## **III. Régime spécial des partages de succession, de communauté conjugale, d'indivision entre époux ou entre partenaires liés par un PACS ou d'indivision issue d'une donation-partage**

**280**

L'[article 748 du CGI](#) prévoit que les partages qui portent sur les biens 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 ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values. 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 PACS ou par des époux, avant ou pendant le pacte ou le mariage.

En ce qui les concerne, l'imposition est liquidée sur la valeur nette de l'actif partagé déterminé sans déduction des soultes ou plus-values.

## **A. Champ d'application du régime spécial**

---

## 290

L'application du régime spécial défini à l'[article 748 du CGI](#) est soumise à deux conditions relatives l'une à l'origine de l'indivision et l'autre à la qualité des attributaires. Ces deux conditions doivent être remplies simultanément.

### 1. Origine de l'indivision

---

## 300

Le partage doit porter, en premier lieu, sur :

- des biens dépendant d'une succession ;
- ou des biens acquis indivisément par des époux avant ou pendant le mariage et ce, quel que soit leur régime matrimonial ;
- ou des biens acquis par des partenaires liés par un PACS avant la conclusion du pacte ou pendant le pacte ;
- ou encore des biens attribués indivisément dans un acte de donation-partage.

Bénéficient notamment de ce régime :

- les partages de communauté conjugale, quelle que soit la cause de la dissolution de cette dernière (décès, divorce, absence, séparation de corps ou de biens, changement de régime matrimonial : cf. [article 1441 du code civil](#)) ;
- les partages de biens acquis conjointement par des époux séparés de biens pendant la durée du mariage et effectués en application des dispositions de l'[article 1542 du code civil](#) ([Cass. com., arrêt du 21 avril 1992, n° 90-14371](#)) ;
- les partages portant à la fois sur des biens provenant d'une communauté dissoute par le décès d'un époux et sur des biens dépendant de la succession de ce dernier ;
- les partages de sociétés d'acquêts accessoires à un régime de séparation de biens ou à un régime dotal ;
- les partages d'ascendants faits par actes entre vifs et entrant dans les prévisions des [articles 1075 et suivants du code civil](#), ainsi que les partages testamentaires ;
- les partages de biens intervenant entre les donataires à un partage d'ascendants qui ont reçu les biens donnés dans l'indivision.

### 2. Qualité des attributaires

---

## 310

En second lieu, pour bénéficier du régime spécial, le partage doit intervenir 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.

Les membres originaires de l'indivision sont :

- les héritiers légataires ou donataires pour les partages de succession ;
- les époux pour les partages de communauté ou d'indivision conjugale ;
- les partenaires liées par un PACS pour le partage de l'indivision existant entre eux. ;
- les donataires-copartagés pour les partages d'indivision issue d'une donation-partage.

Les ayants droit à titre universel des membres originaires de l'indivision sont les héritiers ab intestat, les légataires universels ou à titre universel, c'est-à-dire ceux qui recueillent l'universalité ou une quote-part des biens laissés par le défunt au sens des [articles 1003 du code civil](#) et [1010 du code civil](#).

Le partage doit donc intervenir uniquement entre les personnes énumérées par la loi. La participation d'un tiers au partage, par exemple un cessionnaire de droits successifs ne figurant pas au nombre des personnes énumérées ci-dessus, met obstacle à l'application du régime de faveur et le partage est taxé selon les règles de droit commun.

## B. Modalités de taxation du régime spécial

---

### 1. Principe

---

**320**

Les partages qui remplissent les conditions énumérées au [III-A](#) sont soumis à un seul droit ou taxe au taux fixé par l'[article 746 du CGI](#), à l'exclusion de tout droit ou taxe de mutation à titre onéreux sur les soultes ou plus-values. En revanche, ces soultes ou plus-values ne sont pas déduites de l'actif net partagé pour la perception, au profit de l'État, de l'impôt de partage.

Ce régime fiscal s'applique aussi bien aux partages qui portent sur des immeubles qu'à ceux qui ont pour objet des meubles ou à la fois des meubles et des immeubles.

**Remarque** : Dès lors que les partages relevant du régime spécial ne sont pas considérés comme translatifs de propriété, ils n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

### 2. Exceptions et cas particuliers

---

#### a. Immeubles situés en Corse

---

**330**

Afin de faciliter le règlement des indivisions successorales comportant des biens immobiliers situés en Corse, l'[article 750 bis A du CGI](#) prévoit une exonération temporaire de l'impôt de partage, à hauteur de la valeur des immeubles situés en Corse, sur les actes de partage de succession établis entre le 1er janvier 1986 et le 31 décembre 2014, lorsqu'ils interviennent uniquement entre les membres

originaires de l'indivision, leur conjoint, leurs ascendants, descendants ou ayants droit à titre universel.

L'exonération est applicable quel que soit le lieu du décès et du domicile tant du défunt que des parties à l'acte. Elle est limitée à la valeur des biens immobiliers situés en Corse.

L'impôt de partage demeure exigible sur les autres biens, objets du partage.

L'exonération de l'impôt de partage s'applique sous réserve que l'acte constatant le partage soit authentique et précise les références du texte prévoyant l'exonération ([article 750 bis A du CGI](#))

## **b. Partages portant sur des immeubles ruraux loués à l'attributaire**

### **340**

Le régime spécial (cf. [III-B-2-d](#)) conduit à soumettre les soultes à une imposition au taux visé à l'[article 746 du CGI](#). Ce régime est donc moins favorable que celui applicable aux autres partages lorsque les biens sont attribués à un copartageant ayant la qualité de fermier de biens ruraux puisque, dans ce cas, la soulte mise à la charge de cet attributaire n'est passible que d'une taxe de publicité foncière à taux réduit fixé au [D de l'article 1594 F quinquies du CGI](#), dans la mesure où les conditions d'application de ce tarif sont réunies.

Aussi dans un souci d'équité, il a été admis que les parties puissent demander le bénéfice du taux réduit prévu au [D de l'article 1594 F quinquies du CGI](#) à concurrence du montant de la soulte imputable sur l'immeuble rural loué, lorsque les conditions d'application de ce tarif sont réunies.

Dans ce cas, l'attributaire doit, bien entendu, prendre pour lui et ses ayants cause à titre gratuit l'engagement de mettre personnellement en valeur les biens reçus pendant un délai minimum de cinq ans à compter de la date du transfert de propriété.

## **c. Partage de biens acquis en remploi de biens relevant du régime spécial**

### **350**

Les dispositions spéciales s'appliquent aux biens acquis en remploi de biens provenant d'une succession, d'une communauté conjugale, d'une indivision entre époux voire entre partenaires liés par un PACS ou d'une indivision issue d'une donation-partage, toutes les autres conditions étant supposées remplies et sous réserve qu'il soit justifié du remploi.

## **d. Règles particulières concernant l'assiette du droit de partage sur les partages de communauté**

### **360**

L'imposition proportionnelle au taux prévu à l'[article 746 du CGI](#) est liquidée dans les conditions ordinaires sur l'actif net partagé. Cet actif comprend notamment les excédents de récompenses sur les reprises. Si les époux ont un excédent de reprises en deniers, plusieurs hypothèses sont à examiner.

Première hypothèse.

Le droit de partage est exigible sur les excédents de reprises en deniers lorsque l'époux prélève des biens communs en paiement de ses créances. En effet, l'époux qui exerce ses reprises sur les biens de communauté agit en la double qualité de créancier et de copartageant.

Deuxième hypothèse.

Le paiement des reprises en numéraire ne donne ouverture à aucun droit particulier. Le droit de partage est exigible sur le montant total de l'actif de communauté.

Troisième hypothèse.

Le paiement des reprises au moyen de biens autres que du numéraire, propres à l'autre époux, constitue une dation en paiement soumise au droit de mutation à titre onéreux d'après la nature de ces biens.

#### **e. Actes constatant le partage de la communauté et celui de la succession du conjoint prédécédé**

**370**

Dans cette situation, fréquente en pratique, l'imposition proportionnelle ne peut naturellement être réclamée à la fois sur l'actif commun et sur l'actif successoral qui comprend la part du défunt dans les biens communs.

Sous réserve de la déduction éventuelle du passif, l'imposition proportionnelle n'est perçue que sur la valeur des biens réels de communauté et des biens propres de succession, augmentée, le cas échéant, de l'excédent de récompense dû par l'époux survivant. En effet, l'excédent de récompense dû par le défunt constituant en même temps qu'un actif de communauté un passif de succession, ne doit pas être pris en considération.

#### **f. Attribution d'un immeuble ou d'un meuble à un copartageant pour le dédommager de sa créance contre la succession ou la communauté conjugale**

**380**

Le bénéfice du régime de faveur est étendu, toutes les autres conditions étant remplies, à l'attribution d'un bien faite au profit d'un copartageant pour le dédommager de sa créance envers la succession ou la communauté conjugale.

En effet, une telle attribution constitue, au regard du droit fiscal, une opération de partage d'une nature comparable à celle résultant du versement d'une soulte. L'administration admet donc qu'elle n'est pas translatrice de propriété et ne donne pas ouverture à l'impôt de mutation.

## **IV. Partage portant sur des biens relevant à fois du régime spécial et du régime normal**

### 390

Lorsqu'un partage porte à la fois sur des biens dépendant d'une succession ou d'une communauté ou indivision conjugale et sur des biens ayant une autre origine (biens acquis en commun avant le mariage, par exemple) et que l'un ou plusieurs des lots donnent lieu au paiement d'une soulte ou révèlent une plus-value, il y a lieu d'appliquer en même temps les règles édictées pour les partages de succession ou de communauté ou indivision conjugale et les règles relatives aux autres partages.

Si le lot grevé de soulte ou présentant une plus-value ne comprend que des biens de la première catégorie, la soulte (ou la plus-value) n'est pas taxée comme une vente et elle n'est pas déduite pour la liquidation de la taxe de publicité foncière ou du droit de partage.

Au contraire, lorsque ce lot ne comprend que des biens de la seconde catégorie, la soulte (ou la plus-value) est taxée comme une vente et son montant est déduit pour le calcul de l'impôt de partage.

Lorsque le lot comprend des biens des deux catégories, il convient de répartir la soulte (ou la plus-value) proportionnellement à la valeur de chacune de ces deux catégories et chaque fraction est soumise au régime de la catégorie de biens à laquelle elle est rattachée.