

DROIT DE PARTAGE

La doctrine administrative considère que le solde négatif du compte de récompense doit être inclus dans l'assiette du droit de partage. À défaut de disposition contraire prévue par le CGI, cette position est critiquable dans la mesure où elle méconnaît les règles civiles.

1171

Droit de partage et solde du compte de récompense

La ligne claire ou l'actif net bien compris



FRÉDÉRIC DOUET



CHRISTELLE DEWAILLY-HOUYVET

Frédéric Douet, professeur à l'université Rouen-Normandie

Christelle Dewailly-Houyvet, notaire associé – Lacourte Notaires & Avocats

¹ - En principe, le droit d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière sont assis sur le montant de l'actif net partagé (CGI, art. 747). Lorsqu'un partage donne lieu à la constatation d'une soulte ou d'une plus-value, l'impôt sur ce qui en est l'objet est alors perçu aux taux prévus pour les ventes, au prorata, le cas échéant, de la valeur respective des différents biens compris dans le lot grevé de la soulte ou de la plus-value. Par exception, il en va différemment à l'égard de deux sortes de partages (CGI, art. 748).

D'une part, il s'agit de ceux afférents à des biens meubles ou immeubles dépendant d'une succession ou d'une communauté conjugale et intervenant 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.

D'autre part, il existe également une solution spécifique aux partages portant sur des biens indivis issus d'une do-

nation-partage et aux partages portant sur des biens indivis acquis par des partenaires ayant conclu un PACS ou par des époux, avant ou pendant le PACS ou le mariage. Ces partages ne sont pas considérés comme translatifs de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values. L'imposition doit être liquidée sur la valeur nette de l'actif partagé déterminée sans déduction de ces soultes ou plus-values.

2 - Il convient de s'interroger sur ce que les services fiscaux entendent par « *actif net partagé* ». Selon la doctrine administrative, il s'agit de « *l'actif brut cumulé des biens français et étrangers, déduction faite du passif grevant la masse indivise* »¹. Il y a en effet lieu de ne pas oublier les biens étrangers. Cela s'explique par le fait que le droit de partage n'est pas un droit de mutation. Conformément à l'article 883 du Code civil, le partage n'est pas considéré comme translatif, mais comme ayant un effet déclaratif.

3 - À la lecture de la doctrine administrative², la détermination de l'assiette du droit de partage semble soulever une difficulté lorsque la liquidation du régime légal fait apparaître un solde de récompense dû par la communauté à l'un des époux. Les solutions retenues par les services fiscaux doivent être mises en perspectives avec celles prévues par le Code civil. La méthode à suivre repose sur le fait que le droit fiscal est un droit de superposition, c'est-à-dire un droit ayant vocation à s'appliquer à des situations déjà régies par d'autres branches du droit. Il en résulte que, sauf exception expressément prévue par le CGI, les solutions fiscales (2) doivent être calquées sur les solutions civiles (1)³.

1. Aspects civils du solde du compte de récompense

4 - La liquidation de la communauté donne lieu à l'établissement d'un compte de récompense au nom de chaque époux (C. civ., art. 1468). Une fois la balance faite, deux cas de figure sont envisageables (C. civ., art. 1470) :

- le compte peut présenter un solde en faveur de la communauté. L'époux doit alors en rapporter le montant à la masse commune (C. civ., art. 1470, al. 1^{er} : « *Si, balance faite, le compte présente un solde en faveur de la communauté, l'époux en rapporte le montant à la masse commune* ») ;
- la balance du compte de récompense d'un époux peut faire apparaître un solde créancier en sa faveur. L'époux créancier dispose alors d'une option (C. civ., art. 1470, al. 2 : *si le compte « présente un solde en faveur de l'époux, celui-ci a le choix ou d'en*

exiger le paiement ou de prélever des biens communs jusqu'à due concurrence »).

5 - Dans ce second cas de figure, l'époux doit choisir entre un paiement en espèces et un paiement en nature par voie de prélèvement. En cas de paiement en espèce, l'époux créancier se trouve dans la même situation qu'un créancier ordinaire. En cas de paiement par prélèvement, il faut distinguer deux hypothèses :

- soit l'époux peut effectuer ses prélèvements avant tout partage (C. civ., art. 1475, al. 1^{er} : « *Après que tous les prélèvements ont été exécutés sur la masse, le surplus se partage par moitié entre les époux* »). L'article 1471, alinéa 1^{er}, du Code civil fixe l'ordre des prélèvements (« *Les prélèvements s'exercent d'abord sur l'argent comptant, ensuite sur les meubles, et subsidiairement sur les immeubles de la communauté. L'époux qui opère le prélèvement a le droit de choisir les meubles et les immeubles qu'il prélèvera. Il ne saurait cependant préjudicier par son choix aux droits que peut avoir son conjoint de demander le maintien de l'indivision ou l'attribution préférentielle de certains biens. Si les époux veulent prélever le même bien, il est procédé par voie de tirage au sort* ») ;
- soit il faut déduire la ou les créances de récompense de la communauté, déterminer la part abstraite de chacun des époux dans celle-ci et ajouter à sa part le montant de sa créance. Cette méthode a la préférence de la pratique. Elle se traduit par la constitution de lots inégaux.

2. Aspects fiscaux du solde du compte de récompense

6 - S'agissant des aspects fiscaux du solde du compte de récompense, la doctrine administrative indique⁴ :

« *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

1 BOI-ENR-PTG-10-10, 30 juin 2020, § 160.

2 BOI-ENR-PTG-10-20, 12 sept. 2012, § 360.

3 V. précédemment sur cette question : J.-R. André, *Divorce, récompenses et droit de partage – Du flou dans l'actif net ?* : DEF 15 déc. 2013, n° DEF114k1.

4 BOI-ENR-PTG-10-20, 12 sept. 2012, § 360.



© DRAGON CLAWS, ISTOCK, GETTY IMAGES PLUS

paiement soumise au droit de mutation à titre onéreux d'après la nature de ces biens. »

7 - Selon les services fiscaux, le solde négatif du compte de récompense doit être compris dans l'assiette du droit de partage. Tout dépend toutefois de la façon dont la créance de l'époux est prise en compte. Sauf exception (B), le solde négatif de ce compte doit selon nous et en principe être exclu de l'assiette du droit de partage (A).

8 - Avant d'aborder ces deux points, la lecture de la doctrine administrative appelle deux remarques préalables :

- d'une part, le terme « reprises » est inapproprié. *Stricto sensu*, il s'agit de la reprise des propres (C. civ., art. 1467 : « La communauté dissoute, chacun des époux reprend ceux des biens qui n'étaient point entrés en communauté, s'ils existent en nature, ou les biens qui y ont été subrogés. Il y a lieu ensuite à la liquidation de la masse commune, active et passive »). Il convient de faire le départ entre les « reprises » et les « récompenses » ;
- d'autre part, l'hypothèse dans laquelle un époux abandonne un bien propre à l'autre afin de lui régler la récompense dont celui-ci est créancier s'analyse effectivement en une dation en paiement soumise au droit de mutation à titre onéreux. Mais cette hypo-

thèse reste rare en pratique. Car, conformément aux dispositions de l'article 1472 du Code civil, « en cas d'insuffisance de la communauté, les prélèvements de chaque époux sont proportionnels au montant des récompenses qui lui sont dues. Toutefois, si l'insuffisance de la communauté est imputable à la faute de l'un des époux, l'autre conjoint peut exercer ses prélèvements avant lui sur l'ensemble des biens communs ; il peut les exercer subsidiairement sur les biens propres de l'époux responsable ». Ainsi, si après prélèvement de tous les éléments composant la communauté, une partie de la récompense ne peut être réglée à l'époux créancier, il devra assumer seul cette perte, sauf à rapporter la preuve que l'insuffisance de la communauté est imputable à son conjoint. Dans ce cas de figure, il pourra effectivement poursuivre sa créance de récompenses sur les biens propres de son conjoint. Cette opération sera alors taxée comme une dation.

A. - Principe : exclusion de l'assiette du droit de partage du solde négatif du compte de récompense

9 - Que l'époux exige le paiement de sa créance ou qu'il prélève des biens communs jusqu'à due concurrence (C. civ., art. 1470, al. 2),

dans les deux cas, c'est le surplus qui se partage par moitié entre les époux (C. civ., art. 1475, al. 1^{er}). Autrement dit, la masse à partager est la masse nette de prélèvements. L'article 748 du CGI précise que le droit de partage est assis sur la « *valeur nette de l'actif partagé* ». En principe, le solde négatif du compte de récompense doit donc être exclu de l'assiette du droit de partage. Cela appelle trois séries d'observations.

10 - Tout d'abord, l'article 1474 du Code civil semble aller à rebours de cette analyse dans la mesure où il dispose que : « **Les prélèvements en biens communs constituent une opération de partage. Ils ne confèrent à l'époux qui les exerce aucun droit d'être préféré aux créanciers de la communauté, sauf la préférence résultant, s'il y a lieu, de l'hypothèque légale.** » En pratique, les services fiscaux se contentent de se référer à la qualification de « *opération de partage* » pour percevoir le droit de partage sur les prélèvements et non le droit de mutation⁵. Il s'agit en réalité d'une lecture erronée de l'article 1474 du Code civil. Un prélèvement en biens communs est une opération de partage uniquement dans la mesure où il permet de constituer la masse à partager. Il s'agit précisément d'une opération préalable au partage. À défaut, les prélèvements seraient compris dans la masse partagée et, de ce fait, répartis entre les époux. Cela n'aurait pas de sens.

11 - La rédaction de l'article 1474 du Code civil est donc malheureuse. Cette disposition devrait préciser que « *les prélèvements en biens communs constituent une opération préalable au partage* ». L'ambiguïté terminologique de l'article 1474 du Code civil est liée à la nature juridique du prélèvement. L'enjeu est de savoir si l'époux prélevant agit en qualité de propriétaire ou de créancier de la communauté⁶. Cette question a été discutée au XIX^e siècle. Reconnaître à l'époux ayant un solde de récompense contre la communauté la qualité de propriétaire revenait à le faire primer par rapport aux créanciers de celle-ci. Cette solution présentait l'inconvénient de ruiner le crédit du mari. Par un arrêt rendu en chambres réunies le 16 janvier 1858 – arrêt qui, selon les chroniqueurs, a donné lieu à un délibéré de 3 jours –, la Cour de cassation a qualifié le droit à récompense de droit de créance⁷. Puis elle a précisé que les prélèvements sont exercés par les époux « *en la double qualité de créanciers et de copartageants et que les prélèvements qu'ils effectuent constituent une des opéra-*

tions du partage »⁸. La loi du 13 juillet 1965 a retenu cette solution mixte sans pour autant reprendre expressément la qualification de « *droit de créance* ». Étant dépourvue de personnalité juridique, la communauté ne peut en effet pas être débitrice au sens propre du terme.

12 - Enfin, lorsqu'un compte de récompense présente un solde en faveur de la communauté, il est normal d'en inclure le montant dans la masse à partager et, corrélativement, dans l'assiette du droit de partage. En présence d'un solde en faveur d'un époux, la logique devrait corrélativement conduire à en exclure le montant de cette masse. Or, la doctrine administrative n'effectue pas ce parallélisme. La solution qu'elle adopte est donc critiquable.

B. - Exception : inclusion dans l'assiette du droit de partage du solde négatif du compte de récompense

13 - Par exception, les termes de la question se présentent différemment lorsque la méthode suivie est celle ayant la préférence de la pratique. Schématiquement, cette méthode comporte trois temps :

- dans un premier temps, le solde du compte de récompense du ou des époux doit être déduit de la communauté ;
 - dans un deuxième temps, le reliquat doit être partagé entre les époux afin de déterminer la part abstraite de chacun d'eux ;
 - puis, dans un troisième et dernier temps, le solde du compte de récompense du ou des époux doit être ajouté à sa part abstraite.
- Concrètement, cette méthode débouche sur la formation de lots inégaux et sur l'inclusion dans la masse à partager du montant du compte de récompense du ou des époux. Cela devrait amener les praticiens à délaisser cette méthode au profit de celle qui résulte de la lettre du Code civil. Mais en pratique, il est relativement rare que les époux aient suffisamment de liquidités pour régler les récompenses.

14 - Dans ces conditions, il convient d'opérer une distinction selon la nature de la récompense. Une récompense peut être due par la communauté soit pour le financement grâce à des fonds propres d'un bien acquis pour son compte, soit pour l'encaissement par elle de fonds propres n'ayant fait l'objet d'aucun emploi ou remploi.

15 - **Financement par des fonds propres d'un bien acquis pour le compte de la communauté.** – Dans l'hypothèse du financement grâce à des fonds propres d'un bien acquis pour le compte de la communauté, l'époux ne peut matériellement pas effectuer de prélèvement. Le bien dépendant de la communauté, il

5 Cass. civ., 13 avr. 1891 : DP 1891, 1, p. 471 ; S. 1891, 1, p. 421. – Cass. civ., 6 déc. 1910 : DP 1912, 1, p. 446 ; S. 1914, 1, p. 293. – Cass. civ., 19 janv. 1925 : DP 1925, 1, p. 105, note Nast ; S. 1926, 1, p. 38.

6 V. plus particulièrement sur cette question : R. Cabrillac, *Droit des régimes matrimoniaux* : LGDJ, 11^e éd., 2019, n° 304. – J. Flour et G. Champenois, *Les régimes matrimoniaux* : Armand Colin, 1998, n° 619. – Fr. Terré et Ph. Simler, *Les régimes matrimoniaux* : Dalloz, 5^e éd., 2008, n° 692.

7 Cass. ch. réunies, 16 janv. 1858 : D. 1858, 1, p. 5, concl. Proc. gén. Dupin ; S. 1858, 1, p. 9, note Devilleneuve ; *Les grands arrêts de la jurisprudence civile*, 12^e éd., t. 1, n° 94, p. 557.

8 Cass. civ., 13 avr. 1891 : DP 1891, 1, p. 471 ; S. 1891, 1, p. 421. – Cass. civ., 6 déc. 1910 : DP 1912, 1, p. 446 ; S. 1914, 1, p. 293. – Cass. civ., 19 janv. 1925 : DP 1925, 1, p. 105, note Nast ; S. 1926, 1, p. 38.

n'a en effet qu'un droit de créance pour le financement de ce bien. Dans la mesure où l'époux agit en sa double qualité de créancier et de copartageant, la récompense ne pourra pas être déduite de la base de calcul du droit de partage. Si le financement par l'époux s'avère être supérieur à la contribution de la communauté, il est opportun de prévoir une déclaration de remploi *a posteriori*

dans les conditions prévues par l'article 1434 du Code civil. Le bien devient alors propre à l'époux, à charge pour lui de régler une récompense au profit de la communauté pour son financement. Cette récompense est considérée comme un actif de la communauté taxable pour cette raison au droit de partage. Mais cela peut permettre de diminuer le montant de ce droit.

PREMIER EXEMPLE

Les données

Cégéhi et Elpéef sont mariés sous le régime légal. Ils achètent une maison pour un coût global (prix et frais d'acquisition) de 100, financé entièrement grâce à un crédit. Grâce à des fonds recueillis par voie de succession, Cégéhi rembourse par anticipation le solde du capital restant dû qui est alors de 70. Cet époux ayant financé grâce à des fonds propres un bien dépendant de la communauté, celle-ci est redevable d'une récompense envers lui. Au jour du partage, la maison a une valeur de 130. Son état n'a pas changé depuis l'acquisition à défaut de réalisation de travaux d'amélioration. La récompense due par la communauté à l'époux est donc égale au profit subsistant.

La solution

- Actif (maison)	130
- Passif (récompense due à Cégéhi* : 70/100 x 130).....	<u>- 91</u>
- Actif net de communauté	39
- Droits de chacun des époux :	
- Droits de Cégéhi :	
- Moitié de l'actif net de communauté (39/2).....	19,50
- Récompense due par la communauté à son profit	<u>91,00</u>
- Droits de Cégéhi	110,50
- Droits de Elpéef :	
- Moitié de l'actif net de communauté (39/2).....	<u>19,50</u>
- Droits de Elpéef.....	19,50
- Droits de partage :	
- Actif net de communauté	39,00
- Récompense due à Cégéhi.....	<u>91,00</u>
- Assiette du droit de partage	130,00
- Montant du droit de partage (130 x 1,1 %).....	1,43
* Récompense due à Cégéhi = (contribution propre de l'époux/ prix et frais d'acquisition) x valeur actuelle du bien.	

SECOND EXEMPLE

Les données

Même exemple que précédemment. Mais cette fois, une déclaration de remploi *a posteriori* est régularisée afin que la maison soit considérée comme étant propre à Cégéhi. Cela est en effet possible puisque celui-ci a financé plus de la moitié du prix et des frais d'acquisition (C. civ., art. 1436). Le bien étant propre à Cégéhi, celui-ci est débiteur d'une récompense au profit de la communauté. Le bien ayant été acheté 100 et Cégéhi ayant financé 70 grâce à ses fonds propres, le reliquat du coût d'acquisition est présumé avoir été financé grâce à des fonds communs pour 30. Cégéhi doit récompense à la communauté. Celle-ci est égale au profit subsistant.

La solution

- Actif (récompense due par Cégéhi à la communauté* : 30/100 x 130)	39
- Passif.....	<u>néant</u>
- Actif net de communauté	39
- Droits de chacun des époux :	
- Droits de Cégéhi :	
- Moitié de l'actif net de communauté (39/2).....	19,50
- Droits de Elpéef :	
- Moitié de l'actif net de communauté (39/2).....	<u>19,50</u>
- Droits de partage :	
- Actif net de communauté	39,00
- Montant du droit de partage (39 x 1,1 %)	0,43
* Récompense due par Cégéhi = (contribution de la communauté/prix et frais d'acquisition) x valeur actuelle du bien.	

Remarque

Civilement, les droits des époux dans la liquidation sont strictement identiques quelle que soit la méthode retenue. Fiscalement, le montant du droit de partage diffère en revanche sensiblement.

16 - **Encaissement par la communauté de fonds propres n'ayant fait l'objet d'aucun emploi ou remploi.** – Dans l'hypothèse de l'encaissement de fonds propres par la communauté, il s'agit en réalité du paiement des reprises en numéraire. La communauté a encaissé des fonds propres de l'époux. Celui-ci reprend alors en numéraire les fonds en question. Dans cette hypothèse, aucun droit

particulier n'est dû. La doctrine administrative partage cette analyse. La récompense pourra ainsi être déduite de la base de calcul du droit de partage. Cependant, il est nécessaire que l'époux dispose de placements à son nom suffisants pour exercer cette récompense sous forme de reprises en numéraire. À défaut, sa récompense n'est pas déductible de la base de calcul du droit de partage.

PREMIER EXEMPLE

Les données

Cégéhi et Elpéef sont mariés sous le régime légal. Au jour du partage, les placements financiers du premier s'élèvent à 120 et ceux de la seconde à 30. Cégéhi a recueilli 70 de fonds par voie de succession. Ces fonds n'ont fait l'objet d'aucun emploi. Récompense est donc due à ce titre à Cégéhi.

La solution

– Placement financier de Cégéhi	120
– Placement financier de Elpéef	30
– Récompense due à Cégéhi	<u>– 70</u>
– Actif net de communauté	80
– Droits de partage :	
– Actif net de communauté	80,00
– Montant du droit de partage (80 x 1,1 %)	0,88

Remarque

Fiscalement, la récompense est assimilée à une reprise en deniers de fonds encaissés par la communauté. Elle n'est donc pas passible du droit de partage.

SECOND EXEMPLE

Les données

Même exemple que précédemment, mais cette fois Cégéhi n'a pas de placements financiers et il existe un immeuble commun d'une valeur de 120.

La solution

– Placement financier de Cégéhi	0
– Placement financier de Elpéef	30
– Immeuble	120
– Récompense due à Cégéhi	<u>– 70</u>
– Actif net de communauté	80
– Droits de partage :	
– Actif net de communauté	80,00
– Récompense due à Cégéhi	<u>70,00</u>
– Assiette du droit de partage	150,00
– Montant du droit de partage (150 x 1,1 %)	1,65

Remarque

Les fonds ne pouvant être considérés comme repris en nature, il faut inclure la récompense due à Cégéhi dans l'assiette du droit de partage.

L'essentiel à retenir

- En principe, le solde négatif du compte de récompense doit être exclu de l'assiette du droit de partage.
- Par exception, il en va différemment lorsque l'inclusion dans la masse à partager du montant du compte de récompense du ou des époux débouche sur la conclusion de lots inégaux.
- En cas d'encaissement de fonds propres par la communauté, la récompense due à l'époux est déductible de l'assiette du droit de partage à condition que celui-ci dispose de placements suffisants pour exercer cette récompense sous forme de reprises en numéraires.