RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMI-20-40-20-20191220
Date de publication : 20/12/2019
Date de fin de publication : 05/07/2022

RPPM - Plus-values sur biens meubles incorporels - Base d'imposition - Abattement fixe applicable aux gains de cession de titres de PME réalisés par les dirigeants lors de leur départ à la retraite - Modalités d'application de l'abattement

Positionnement du document dans le plan :

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier
Plus-values sur biens meubles incorporels
Titre 2 : Base d'imposition
Chapitre 4 : Abattement fixe applicable aux gains de cession de titres de PME réalisés par les dirigeants lors de leur départ à la retraite
Section 2 : Modalités d'application de l'abattement

Sommaire :

I. Assiette de l'abattement fixe de 500 000 €
II. Modalités d'application de l'abattement fixe de 500 000 €
A. Règles générales
B. Modalités d'application de l'abattement fixe aux compléments de prix reçus par le cédant en exécution d'une clause d'indexation (« earn out »)
C. Précisions sur les modalités d'application de l'abattement fixe aux gains d'acquisition
III. Clause de non-cumul des dispositifs d'abattements fixe et proportionnel
IV. Remise en cause de l'abattement fixe
V. Cas particulier de la remise en cause, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2018, des abattements prévus à l'article 150-0 D ter du CGI dans sa version en vigueur au 31 décembre 2017

Actualité liée : 20/12/2019 : IR - RSA - RPPM - BNC - Plus-values sur biens meubles incorporels - Réforme du régime d'imposition des gains nets de cession de titres réalisés par des particuliers (loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, art. 28)

I. Assiette de l'abattement fixe de 500 000 €

1

Les dispositions de l'article 150-0 D ter du code général des impôts (CGI) constituent des règles d'assiette de l'impôt sur le revenu, en ce qu'elles prévoient, sous certaines conditions, l'application d'un abattement fixe aux gains et compléments de prix qui y sont éligibles (BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-10).

10

Il est rappelé que l'abattement est opéré, le cas échéant, sur le montant de la plus-value ou du complément de prix qui subsiste après imputation des moins-values de même nature. Pour plus de précisions sur les modalités d'imputation des moins-values sur les plus-values de même nature, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40.

20

L'abattement fixe ne s'applique pas pour la détermination des prélèvements sociaux (code de la sécurité sociale (CSS), art. L. 136-6, al. 10). Les prélèvements sociaux restent donc assis sur le montant des gains nets réalisés, après prise en compte, le cas échéant, des moins-values de même nature, mais sans application de l'abattement fixe.

Pour la détermination du revenu fiscal de référence mentionné au IV de l'article 1417 du CGI, le montant de l'abattement fixe le cas échéant appliqué est ajouté aux revenus nets et plus-values le composant et retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu (BOI-IF-TH-10-50-30-20).

30

Concernant le régime des impatriés prévu à l'article 155 B du CGI, l'abattement fixe s'applique sur le montant des plus-values de cession ne bénéficiant pas de l'exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 50 % (CGI, art. 155 B, II-c).

Ainsi, il convient, dans un premier temps, d'appliquer l'exonération de 50 % au montant des plus-values concernées puis, dans un second temps, d'appliquer l'abattement fixe au montant de ces plus-values restant imposables à l'impôt sur le revenu, le cas échéant, après imputation des moins-values de même nature. Pour plus de précisions sur les modalités d'imputation des moins-values sur les plus-values de même nature, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40.

> **Remarque :** En application de ces mêmes dispositions, les moins-values de cession de titres ne sont alors imputables qu'à hauteur de 50 % de leur montant.

Pour plus de précisions sur les dispositions applicables aux impatriés, il convient de se reporter au BOI-RSA-GEO-40-10-30-30.

II. Modalités d'application de l'abattement fixe de 500 000 €

A. Règles générales

40

Lorsque les conditions prévues au II de l'article 150-0 D ter du CGI sont remplies (BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-20, BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-30 et BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-40), les gains nets réalisés et les compléments de prix perçus en exécution d'une clause d'indexation sont réduits d'un abattement fixe de 500 000 € (CGI, art. 150-0 D ter, I-1 et 2).

50

L'abattement fixe de 500 000 € s'applique une seule fois à l'ensemble des gains nets réalisés lors des cessions de titres et droits d'une même société réalisées par le dirigeant, que ces gains nets soient réalisés la même année ou étalés sur plusieurs années dans le cadre de cessions échelonnées (BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-30 au II § 30).

Remarques : La notion de titres s'entend des actions ou parts sociales et la notion de droits s'entend des droits démembrés (usufruit et nue propriété se rapportant à des actions ou parts sociales).

La notion de cession englobe également les opérations de rachat par la société émettrice de ses propres titres.

En cas de cessions échelonnées respectant les conditions prévues au II § 30 du BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-30, le reliquat d'abattement fixe non utilisé au titre de la première cession est imputable sur les gains nets retirés des autres cessions.

60

En cas de cession de titres ou droits émis par une société issue d'une scission intervenue au cours des deux années précédant la cession, l'abattement fixe de 500 000 € s'applique globalement à l'ensemble des gains nets de cessions des titres ou droits émis par cette société et les autres sociétés issues de cette scission (CGI, art. 150-0 D ter, I-1-al. 2).

Lorsque les titres ou droits émis par ces sociétés issues d'une scission sont cédés à des dates différentes, ce délai de deux ans est apprécié au regard de la première des cessions. Ainsi, dès lors que la première cession est réalisée moins de deux ans après la scission, seul le reliquat d'abattement non utilisé au titre de cette première cession s'applique aux gains nets de cessions des titres ou droits des autres sociétés issues de cette même scission. Le délai de deux ans est décompté de date à date et à partir de la date de la scission.

B. Modalités d'application de l'abattement fixe aux compléments de prix reçus par le cédant en exécution d'une clause d'indexation (« earn out »)

70

Il est rappelé que l'abattement fixe prévu à l'article 150-0 D ter du CGI dans rédaction issue de l'article 28 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 est applicable, toutes conditions étant remplies et à hauteur de la fraction non utilisée lors de la cession, aux compléments de prix perçus entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2022 et afférents à des cessions réalisées entre ces mêmes dates (BOI-RPPM-PVBMI-20-40 aux § 1 à 20 et BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-10 au II-A § 40, deuxième tiret).

Ainsi, lorsque le contrat de cession prévoit une clause d'indexation ou d'« earn-out », l'abattement fixe de 500 000 € est apprécié globalement au titre des gains de cession et des compléments de prix éventuellement reçus. Ainsi, seul le reliquat d'abattement fixe non utilisé lors de la cession ou, le cas échéant, des cessions échelonnées, s'applique au(x) complément(s) de prix perçu(s).

80

Exemple : Un contribuable cède le 1er mars 2018 la totalité des actions qu'il détenait en pleine propriété dans une petite ou moyenne entreprise (PME) européenne, représentant 40 % des droits de vote et dans les bénéfices sociaux de cette société. Les conditions d'application du dispositif prévu à l'article 150-0 D ter du CGI sont réputées remplies. Par ailleurs, le contribuable ne dispose d'aucune moins-value imputable.

- 1er cas : Le gain net de cession réalisé se chiffre à 650 000 €. Ce gain est réduit de l'abattement fixe de 500 000 €, soit un gain net imposable de 150 000 € après application de l'abattement fixe.

Les prélèvements sociaux sont calculés sur une assiette de 650 000 € (plus-value sans application de l'abattement fixe).

- 2ème cas : Le gain net de cession réalisé se chiffre à 450 000 €. Ce gain net est réduit de l'abattement fixe, soit un gain imposable nul (450 000 € - 450 000 €). En revanche, les prélèvements sociaux restent calculés sur une assiette de 450 000 €.

Reliquat d'abattement fixe non utilisé : 50 000 €.

En outre, ce même contribuable reçoit le 1er juillet 2019 un complément de prix en exécution d'une clause d'indexation prévue dans le contrat de la cession intervenue le 1er mars 2018 d'un montant de 75 000 €. Il ne dispose d'aucune moins-value imputable.

- 1er cas : L'abattement ayant été utilisé en totalité lors de la cession, le complément de prix perçus en 2019 est retenu dans l'assiette de l'impôt sur le revenu pour son montant brut perçu, soit 75 000 €.

- 2ème cas : Le montant de l'abattement fixe non utilisé au titre de la cession s'élève à 50 000 €. Le complément de prix perçu en 2019 est donc retenu dans l'assiette de l'impôt sur le revenu pour son montant brut perçu réduit du montant de l'abattement fixe non utilisé au titre de la cession, soit : 75 000€ - 50 000 € = 25 000 €.

Les prélèvements sociaux dus au titre de ce complément de prix sont, dans les deux cas, calculés sur une assiette de 75 000 €.

90

Remarque : S'agissant des compléments de prix perçus à compter du 1er janvier 2018 et se rapportant à des cessions réalisées antérieurement à cette date, il convient de se reporter, le cas échéant, aux précisions figurant au BOI-RPPM-PVBMI-20-20, au BOI-RPPM-PVBMI-20-30 et au BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-10 au II-A § 40 au premier tiret.

C. Précisions sur les modalités d'application de l'abattement fixe aux gains d'acquisition

100

S'agissant des modalités d'application de l'abattement fixe aux gains d'acquisition mentionnés au I de l'article 80 quaterdecies du CGI, il convient de se reporter au BOI-RSA-ES-20-20-20.

III. Clause de non-cumul des dispositifs d'abattements fixe et proportionnel

110

En application du dernier alinéa du 1 de l'article 150-0 D du CGI, l'abattement proportionnel pour durée de détention n'est pas applicable au reliquat du gain net imposable après application de l'abattement fixe prévu au 1 du I de l'article 150-0 D ter du CGI dans sa rédaction en vigueur à compter du 1er janvier 2018.

Ainsi, les dispositifs d'abattements proportionnel et fixe ne peuvent être cumulés au titre d'une même cession.

Par suite, si le contribuable entend bénéficier de l'abattement proportionnel, il doit renoncer au bénéfice de l'abattement fixe pour la totalité du gain net de cession réalisé.

Remarque 1 : Il est rappelé que, toutes conditions étant satisfaites, l'abattement proportionnel n'est susceptible de s'appliquer que si les titres ou droits cédés ont été acquis ou souscrits antérieurement au 1er janvier 2018 et que l'imposition du gain net concerné est établie, dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI, suivant le barème progressif de l'impôt sur le revenu. Pour plus de précisions sur les conditions d'application de l'abattement proportionnel, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-20 (abattement prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI) et au BOI-RPPM-PVBMI-20-30 (abattement renforcé prévu au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI).

Remarque 2 : Cette clause de non-cumul trouve également à s'appliquer s'agissant de compléments de prix perçus à compter du 1er janvier 2018 et afférents à une cession réalisée antérieurement à cette date sous le bénéfice de l'abattement fixe prévu à l'article 150-0 D ter du CGI dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 (BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-10 au II-B § 60).

Remarque 3 : Aux termes du 1° du G du VI de l'article 28 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, cette clause de non-cumul s'applique aux gains d'acquisition mentionnés à l'article 80 quaterdecies du CGI afférents à des actions gratuites, dont l'attribution a été autorisée par une décision d'assemblée générale extraordinaire prise entre le 8 août 2015 et le 31 décembre 2017, pour lesquels le fait générateur d'imposition intervient à compter du 1er janvier 2018. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-RSA-ES-20-20-20.

120

Il est précisé que cette clause de non-cumul concerne non seulement le gain net réalisé lors de la cession, mais également les éventuels compléments de prix perçus au titre de cette même cession.

130

Cela étant, il est rappelé que pour être éligible à l'abattement fixe et toutes conditions étant par ailleurs remplies, si la cession doit en principe porter sur l'intégralité des actions, parts ou droits détenus par le cédant dans la société émettrice desdits titres, le dispositif d'abattement fixe prévu à l'article 150-0 D ter du CGI est également applicable lorsque la cession porte sur plus de 50 % des droits de vote de la société. Pour plus de précisions sur cette condition prévue au 1° du II de l'article 150-0 D ter du CGI tenant au niveau de la participation cédée, il convient de se reporter au I § 10 du BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-30.

Par suite, lorsque le cédant détient plus de 50 % des droits de vote de la société, qu'il respecte la condition prévue au 1° du II de l'article 150-0 D ter du CGI tenant au seuil de participation cédée et qu'il décide de ne pas céder l'intégralité de sa participation, la clause de non-cumul prévue au dernier alinéa du 1 de l'article 150-0 D du CGI ne s'applique qu'au gain afférent à cette cession (elle s'applique alors à l'intégralité de ce gain, y compris sa fraction excédant le cas échéant le montant de 500 000 €). Le gain réalisé lors de l'éventuelle cession ultérieure du reste de la participation, qui ne bénéficie pas de l'abattement fixe, est, le cas échéant, éligible à l'abattement proportionnel.

Toutefois, lorsque, pour une cession donnée, la mesure de tempérament relative aux cessions échelonnées prévue au II § 30 du BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-30 et suivants trouve à s'appliquer, l'abattement proportionnel ne peut s'appliquer à aucune des cessions réalisées à compter du 1er janvier 2018 dont le gain a donné lieu, en tout ou partie, à l'application de l'abattement fixe de 500 000 €.

140

Exemple : Soit le dirigeant de la société A qui détient en pleine propriété 6 000 actions de cette société, lui conférant 60 % des droits de vote et des droits dans les bénéfices sociaux.

Chaque action a été acquise le 3 mars 2009 pour une valeur de 100 €.

En 2018, ce dirigeant cède la totalité de sa participation à l'occasion de son départ à la retraite. Toutes les conditions d'application de l'abattement fixe prévu à l'article 150-0 D ter du CGI sont satisfaites.

Au titre de cette année 2018, le contribuable ne dispose d'aucune moins-value imputable.

Cas n° 1 : Le prix de cession unitaire des titres est de 180 €.

La plus-value de cession est donc de 480 000 € ((180 – 100) x 6 000).

Après application de l'abattement fixe prévu au I de l'article 150-0 D ter du CGI, le montant de la plus-value imposable à l'impôt sur le revenu est donc nul. En revanche sont dus les prélèvements sociaux calculés sur le montant brut de la plus-value réalisée (assiette imposable de 480 000 €).

Cas n° 2 : Le prix de cession unitaire des titres est de 210 €.

La plus-value de cession est donc de 660 000 € ((210 – 100) x 6 000).

Après application de l'abattement fixe, le reliquat de plus-value imposable à l'impôt sur le revenu est donc de 160 000 €.

- Hypothèse 1 : La plus-value est imposée suivant le régime de droit commun prévu au 1 de l' article 200 A du CGI.

Dans cette situation la plus-value de 160 000 € est soumise à l'impôt sur le revenu au taux de 12,8 %, soit un impôt dû de 20 480 €.

- Hypothèse 2 : Le contribuable opte pour l'imposition de la plus-value réalisée selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu (l'option est exercée dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI ; BOI-RPPM-PVBMI-30-20).

Dans cette situation, le contribuable ne peut bénéficier du cumul des deux dispositifs d'abattements fixe et proportionnels pour une même cession. Le contribuable peut en revanche choisir d'appliquer l'abattement fixe ou les abattements proportionnels à la plus-value de cession, qui sera imposée au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

1) En cas d'option pour l'application de l'abattement fixe, la plus-value de 160 000 € (660 000 - 500 000) est soumise au barème de l'impôt sur le revenu.

2) En cas d'option pour l'application des abattements proportionnels : la plus-value de 660 000 € est éligible à l'abattement proportionnel prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI, toutes conditions étant remplies (par hypothèse, l'abattement prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI, au taux de 65 %, s'agissant d'une détention de plus de 8 ans, trouve à s'appliquer). Soit une plus-value brute de 660 000 €.

Après application de l'abattement proportionnel au taux de 65 % (429 000 €), le montant de la plus-value imposable au barème de l'impôt sur le revenu est de 231 000 €.

Cas n° 3 : Les données sont identiques à celles du cas n° 2, à la seule différence que le contribuable opère plusieurs cessions distinctes dont la première, portant sur 55 % des droits de vote, soit plus de 50 % des droits de vote, est éligible à l'abattement fixe prévu à l'article 150-0 D ter du CGI et qu'il opte pour une imposition de ses revenus mobiliers suivant le barème progressif de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI.

1) Gain net se rapportant aux titres objet de la première cession :

Les titres représentant plus de 55 % des droits de vote de la société, soit au cas d'espèce 5 500 actions, entrent dans le champ d'application de l'abattement fixe. Soit une plus-value afférente à la cession de ces titres d'un montant de : 605 000 € ((210 - 100) x 5 500)

Après application de l'abattement fixe de 500 000 €, le montant de la plus-value imposable est donc de 105 000 € (605 000 - 500 000). Ce reliquat de plus-value imposable ne peut bénéficier de l'abattement proportionnel (clause de non-cumul).

2) Gain net se rapportant à la cession ultérieure des 5 % restant :

Le gain net de cession se rapportant à la seconde cession de titres (500 actions) est éligible à l'abattement proportionnel prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI (par hypothèse, l'abattement prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI, au taux de 65 %, s'agissant d'une détention de plus de 8 ans, trouve à s'appliquer). Soit une plus-value brute afférente à ces 999 titres cédés d'un montant de : 55 000 € ((210 - 100) x 500)

Après application de l'abattement proportionnel au taux de 65 % (35 750 €), le montant de la plus-value imposable est de : 19 250 €.

En outre, dans toutes les hypothèses exposées aux cas n° 2 et n° 3, sont dus les prélèvements sociaux calculés sur le montant brut de la plus-value réalisée (assiette imposable aux prélèvements sociaux d'un montant de 660 000 €).

IV. Remise en cause de l'abattement fixe

150

En cas de non-respect de l'une des conditions prévues aux a ou b du 2°, au 3° ou au 4° du II de l' article 150-0 D ter du CGI, l'abattement fixe est remis en cause au titre de l'année de la cession des titres ou droits dans les conditions de droit commun.

160

En revanche, lorsqu'au terme du délai de deux ans (délai de vingt-quatre mois décompté de date à date), apprécié dans les conditions exposées au IV § 280 à 320 du BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-40, le cédant n'a pas respecté l'une des conditions suivantes prévues au 1° ou au c du 2° du II de l'article 150-0 D ter du CGI (cession totale ou, le cas échéant, partielle de ses titres ou droits, cessation de toute fonction dans la société concernée et entrée en jouissance de ses droits à la retraite), l'abattement fixe prévu au I de l'article 150-0 D ter du CGI est remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle intervient le terme de ce délai de deux ans (CGI, art. 150-0 D ter, IV à la deuxième phrase).

La plus-value correspondant au montant de l'abattement fixe remis en cause et faisant l'objet d'une imposition au titre de l'année d'expiration du délai de deux ans précité peut alors être réduite de l'abattement proportionnel pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI, sous réserve et toutes conditions étant par ailleurs satisfaites que cette imposition soit établie suivant le barème progressif par application du 2 de l'article 200 A du CGI (c'est-à-dire l'option globale pour le barème de l'impôt sur le revenu au titre de l'année d'expiration du délai de deux ans).

Pour plus de précisions sur les conditions d'application de l'abattement proportionnel, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-20 (abattement prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI) et au BOI-RPPM-PVBMI-20-30 (abattement renforcé prévu au 1 quater de l'article 150- D du CGI). Pour le calcul de cet abattement proportionnel, la durée de détention est décomptée jusqu'à la date de la cession.

170

Exemple : Soit un dirigeant d'une PME opérationnelle dont il détient 40 % du capital depuis plus de 8 ans. Le 5 mars 2018, ce dirigeant cède la totalité de sa participation et réalise une plus-value de 650 000 €. À cette date, il n'a ni cessé toute fonction dans la société, ni fait valoir ses droits à

la retraite.

Pour l'imposition des revenus de l'année 2018, ce dirigeant demande à bénéficier de l'abattement fixe prévu au I de l'article 150-0 D ter du CGI au titre de la plus-value de cession qu'il a réalisée.

Ainsi, pour la détermination de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues au 1 de l'article 200 A du CGI (imposition forfaitaire de droit commun) ou au 2 de l'article 200 A du CGI (imposition suivant le barème progressif sur option expresse et globale du contribuable), la plus-value réalisée est réduite de l'abattement fixe de 500 000 €, soit une plus-value nette imposable de 150 000 € (650 000 - 500 000).

Par ailleurs, sont dus les prélèvements sociaux assis sur le montant brut de la plus-value de cession réalisée, soit une assiette imposable de 650 000 €.

Cet abattement fixe est acquis si, au plus tard le 5 mars 2020, le cédant :

- a cessé toute fonction dans la société ;

- et a fait valoir ses droits à la retraite.

Si l'une de ces conditions n'est pas respectée au terme de ce délai soit au plus tard le 5 mars 2020, le montant de la plus-value correspondant à l'abattement fixe obtenu au titre des revenus de l'année 2018, soit dans l'exemple 500 000 €, est remis en cause au titre de l'imposition des revenus de l'année 2020.

Ainsi, en cas de remise en cause, la plus-value d'un montant de 500 000 € est imposée au titre de l'année 2020. Si cette imposition est établie suivant le barème progressif de l'impôt sur le revenu par application du 2 de l'article 200 A du CGI, la plus-value concernée peut alors être réduite de l'abattement proportionnel prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI.

180

De même, lorsque le cédant ne respecte pas la condition prévue au 5° du II de l'article 150-0 D ter du CGI tenant à la non détention d'une participation dans la société cessionnaire à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession des titres ou droits (BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-40 au V § 470 à 510), le montant de l’abattement fixe appliqué au gain net de cession est remis en cause au titre de l’année au cours de laquelle cette condition cesse d'être remplie (CGI, art. 150-0 D ter, IV à la première phrase).

La plus-value correspondant au montant de l’abattement fixe remis en cause et faisant l'objet d'une imposition au titre de l'année au cours de laquelle la condition précitée cesse d'être remplie peut alors être réduite de l'abattement proportionnel pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI, sous réserve et toutes conditions étant par ailleurs satisfaites que cette imposition soit établie suivant le barème progressif en application du 2 de l'article 200 A du CGI.

Pour plus de précisions sur les conditions d’application de l’abattement proportionnel, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-20 et au BOI-RPPM-PVBMI-20-30. Pour le calcul de cet abattement proportionnel, la durée de détention est décomptée jusqu’à la date de la cession.

190

Exemple : Soit un dirigeant d'une PME dont il est associé unique depuis sa création en 1990. Le 2 juin 2018, il cède la totalité de sa participation à une société A et réalise une plus-value de 400 000 €. À cette date, il a fait valoir ses droits à la retraite et a cessé toute fonction dans la société.

Pour l'imposition de ses revenus de l'année 2018, ce dirigeant demande à bénéficier de l'abattement fixe prévu au I de l'article 150-0 D ter du CGI au titre de cette plus-value, toutes les

conditions d'application de cet abattement étant satisfaites. Aucune imposition n'est donc due à raison de cette plus-value au titre de l'impôt sur le revenu. En revanche, sont dus les prélèvements sociaux calculés sur le montant brut de la plus-value réalisée (assiette imposable de 400 000 €, étant précisé que le contribuable ne dispose d'aucune moins-value imputable).

Le montant de l'abattement fixe dont a bénéficié le contribuable (400 000 €) est acquis si le contribuable ne prend aucune participation dans la société A cessionnaire à un moment quelconque au cours de la période courant jusqu'au 2 juin 2021.

Dans l'hypothèse où cette condition n'est plus respectée, la plus-value d'un montant de 400 000 € correspondant à l'abattement remis en cause est imposée au titre de l'année au cours de laquelle cette condition cesse d'être respectée.

Si, au titre de l'année de remise en cause, l'imposition de cette plus-value est établie suivant le barème progressif de l'impôt sur le revenu en application du 2 de l'article 200 A du CGI, la plus-value de 400 000 € peut alors être réduite de l'abattement pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI. En revanche, si l'imposition est établie au taux forfaitaire en application du 1 de l'article 200 A du CGI, aucun abattement ne trouvera à s'appliquer.

200

À cet égard, il est précisé que la plus-value correspondant au montant de l'abattement remis en cause, dans les conditions précitées prévues au IV de l'article 150-0 D ter du CGI, est soumise à l'impôt sur le revenu suivant les règles d'imposition applicables l'année de cette remise en cause.

Lorsque le législateur permet à un contribuable, à sa demande, de bénéficier sous certaines conditions d'un régime dérogatoire d'imposition d'une plus-value, le contribuable doit être regardé comme ayant accepté les conséquences de la remise en cause de ce régime en cas de non-respect des conditions auxquelles il était subordonné. Il en résulte que l'imposition de la plus-value selon les règles applicables l'année de cette remise en cause ne porte atteinte à aucune situation légalement acquise et ne remet pas en cause les effets qui pourraient légitimement être attendus d'une telle situation. Le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit donc être écarté (Conseil constitutionnel, décision n° 2017-642 QPC du 7 juillet 2017, considérant 14).

V. Cas particulier de la remise en cause, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2018, des abattements prévus à l'article 150-0 D ter du CGI dans sa version en vigueur au 31 décembre 2017

210

Conformément au IV de l'article 150-0 D ter du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017, en cas de non-respect de la condition prévue au 4° du 3 du I du même article à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession des titres ou droits (condition tenant à la non détention d'une participation dans la société cessionnaire à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession des titres ou droits), les abattements prévus au même I sont remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle la condition précitée cesse d'être remplie.

Il en est de même, au titre de l'année d'échéance du délai de deux ans mentionné au c du 2° du 3 du I de l'article 150-0 D ter du CGI, lorsque l'une des conditions prévues au 1° ou au c du 2° du même 3 n'est pas remplie au terme de ce délai (conditions tenant à la cession totale, ou le cas échéant

partielle, des titres ou droits détenus dans la société, à la cessation de toute fonction dans la société concernée et à l'entrée en jouissance des droits à la retraite).

220

En application des dispositions prévues au H du VI de l'article 28 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, en cas de remise en cause, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2018, des abattements mentionnés au I de l'article 150-0 D ter du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017, dans les conditions prévues au IV de ce même article, la plus-value concernée n'est alors réduite de l'abattement pour durée de détention mentionné au 1 de l'article 150-0 D du CGI dans sa rédaction en vigueur au titre de l'année de sa réalisation que si l'imposition de ce gain est établie suivant le barème progressif dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

Pour le calcul de cet abattement, la durée de détention est décomptée jusqu'à la date de la cession.

Pour plus de précisions sur les conditions d'application de l'abattement proportionnel prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-20 et au BOI-RPPM-PVBMI-20-30.

230

Exemple : Soit un dirigeant d'une PME détenant 80 % du capital d'une société depuis sa création en 1995. En 2016, ce dirigeant a cédé la totalité de sa participation et réalisé à cette occasion une plus-value d'un montant de 1 000 000 €. Par ailleurs, au titre de cette même année 2016, il a réalisé une moins-value lors de la cession des titres d'une autre société d'un montant de 200 000 €.

Pour l'imposition de ses revenus de l'année 2016, le dirigeant a demandé à bénéficier des abattements pour durée de détention prévus à l'article 150-0 D ter du CGI au titre de la plus-value qu'il a réalisée :

1) À l'impôt sur le revenu :

- gain net imposable après imputation de la moins-value brute de 200 000 € : 800 000 € (1 000 000 - 200 000),

- application de l'abattement fixe : 800 000 € - 500 000 € = 300 000 €

- abattement proportionnel : 300 000 € x 85 % = 255 000 €

- après application des abattements fixe et proportionnel, le gain net imposable est de : 45 000 € (300 000 - 255 000).

2) Les prélèvements sociaux sont assis sur l'assiette brute imposable après prise en compte des moins-values et sans qu'il soit fait application des abattements. Ainsi, l'assiette soumise aux prélèvements sociaux est égale à 800 000 € (1 000 000 - 200 000), soit un montant de prélèvements sociaux dus de : 800 000 x 15,5 % = 124 000 €.

En 2018, les abattements fixe et proportionnel sont remis en cause, le dirigeant n'ayant pas rempli la condition de départ à la retraite dans les deux ans suivant la cession. Ainsi, le montant de la plus-value réalisée en 2016 et faisant l'objet d'une imposition au titre de l'année 2018 s'élève à : 755 000 € (500 000 + 255 000).

Cas 1 : La plus-value correspondant au montant des abattements remis en cause est imposée au taux forfaitaire de 12,8 % (CGI, art. 200 A, 1).

Dans ce cas, l'impôt sur le revenu dû au titre de cette plus-value est égal à : 755 000 € x 12,8 % = 96 640 €.

Cas 2 : La plus-value correspondant au montant des abattements remis en cause (755 000 €) est imposée suivant le barème progressif de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI (option globale pour le barème de l'impôt sur le revenu au titre de l'année de remise en cause). Cette plus-value peut dès lors être réduite, en l'espèce, de l'abattement pour durée de détention renforcé prévu au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI dans sa rédaction en vigueur l'année de la cession, au taux de 85 % (toutes les conditions étant satisfaites par hypothèse).