RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20-20-20191220
Date de publication : 20/12/2019
Date de fin de publication : 25/05/2023

RPPM - Plus-values sur biens meubles incorporels - Modalités d'imposition - Fait générateur - Régime du sursis d'imposition - Conséquences du sursis d'imposition

Positionnement du document dans le plan :

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier
Plus-values sur biens meubles incorporels
Titre 3 : Modalités d'imposition
Chapitre 1 : Fait générateur
Section 2 : Régime du sursis d'imposition
Sous-section 2 : Conséquences du sursis d'imposition

Sommaire :

I. Année de l'échange des titres
A. En l'absence de soulte reçue
B. En présence d'une soulte reçue
1. La soulte reçue excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus
2. La soulte reçue n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus
a. En cas de plus-value d'échange
b. En cas de moins-value d'échange
II. Année de la cession, du rachat, de l'annulation ou du remboursement des titres reçus en échange
A. Cession à titre onéreux ultérieure des titres reçus en échange
1. En présence d'une soulte reçue n'excédant pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus
a. Le montant de la soulte reçue a fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange pour sa totalité
b. Le montant de la soulte reçue n'a pas fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange ou a fait l'objet d'une imposition partielle
2. Cas particulier des scissions réalisées conformément aux dispositions de l'article L. 214-7-4 du CoMoFi, de l'article L. 214-8-7 du CoMoFi, de l'article L. 214-24-33 du CoMoFi et de l'article L. 214-24-41 du CoMoFi
B. Rachat ultérieur des droits sociaux reçus en échange
C. Remboursement d'obligations et titres assimilés reçus en échange
D. Annulation de titres reçus en échange
E. Transfert du domicile fiscal hors de France
F. Changement de régime fiscal de la société bénéficiaire de l'apport
G. Versement d'un complément de prix

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. Année de l'échange des titres

A. En l'absence de soulte reçue

1

Lorsque les conditions prévues par l'article 150-0 B du CGI sont remplies, le sursis d'imposition s'applique de plein droit sans que le contribuable n'ait à en faire la demande. En effet, l'opération d'échange est considérée comme une opération intercalaire.

Par conséquent, au titre de l'année de l'échange, la plus-value ou la moins-value d'échange n'est pas constatée et ne fait l'objet d'aucune déclaration.

B. En présence d'une soulte reçue

10

Il convient d'opérer une distinction selon que la soulte reçue excède ou non 10 % de la valeur nominale des titres reçus (ou, le cas échéant, du pair comptable).

1. La soulte reçue excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus

20

Lorsque la soulte reçue par le contribuable excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus (ou, les cas échéant, du pair comptable), la totalité de la plus-value réalisée à l'occasion de l'opération d'échange concernée est imposable immédiatement, dans les conditions de droit commun. Corrélativement, en cas de moins-value d'échange, celle-ci est imputable dans les conditions de droit commun (BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40).

2. La soulte reçue n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus

30

L'article 150-0 B du CGI, tel qu'issu de l'article 32 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, prévoit que lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus (ou, le cas échéant, du pair comptable), les dispositions de l'article 150-0 A du CGI ne sont pas applicables aux plus-values ou aux moins-values générées par les opérations d'échange entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B du CGI.

Toutefois, pour les opérations d'échange intervenues à compter du 1er janvier 2017 générant une plus-value, la plus-value est imposée immédiatement à hauteur de la soulte reçue. À cet égard, il est précisé que la plus-value réalisée s'entend de la plus-value brute, c'est-à-dire sans application, le cas échéant, de l'abattement pour durée de détention mentionné au 1 de l'article 150-0 D du CGI.

Lorsque l'opération d'échange est réalisée à compter du 1er janvier 2017, deux situations peuvent dès lors être envisagées :

a. En cas de plus-value d'échange

40

Lorsque la plus-value d'échange, retenue pour son montant brut, est supérieure au montant de la soulte reçue : dans ce cas, le montant total de cette soulte est imposé immédiatement ; le sursis d'imposition ne s'applique donc qu'à la différence entre le montant de la plus-value et celui de la soulte.

Lorsque la plus-value d'échange est inférieure ou égale à la soulte reçue : la totalité de la plus-value réalisée, représentant une fraction du montant de la soulte, fait l'objet d'une imposition immédiate ; en pratique, le sursis d'imposition ne trouve pas à s'appliquer.

Remarque : Dans ce cas, la partie de la soulte qui excède le montant de la plus-value d'échange sera retranchée du prix d'acquisition retenu pour le calcul de la plus-value réalisée au titre de la cession ultérieure des titres reçus en échange.

La plus-value d'échange est alors, soit à hauteur du montant de la soulte dans le premier cas, soit en totalité dans le second cas, imposée dans les conditions de droit commun, en tenant compte, le cas échéant :

- d'une part, des moins-values de même nature imputables sur cette plus-value dans les conditions prévues au 11 de l'article 150-0 D du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40) ;

- d'autre part, pour le reliquat de plus-value subsistant après cette imputation et pour la seule détermination de l'impôt sur le revenu, de l'abattement pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI applicable, le cas échéant.

Remarque : Pour plus de précisions sur les règles de détermination de l'assiette imposable des plus-values, et notamment des règles relatives à l'application des abattements pour durée de détention, il convient de se reporter aux BOI-RPPM-PVBMI-20 et suivants et pour plus de précisions sur les modalités d'imposition, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-30-20.

b. En cas de moins-value d'échange

50

Lorsque l'opération d'échange génère une moins-value, l'opération revêt un caractère intercalaire ; la moins-value d'échange n'est pas constatée, elle n'est pas imputable.

Remarque : Dans ce cas, la soulte sera retranchée du prix d'acquisition retenu pour le calcul de la plus-value réalisée au titre de la cession ultérieure des titres reçus en échange.

60

Les mêmes règles s'appliquent en cas d'échanges successifs entrant dans les prévisions de l'article 150-0 B du CGI.

II. Année de la cession, du rachat, de l'annulation ou du remboursement des titres reçus en échange

70

Les dispositions de l'article 150-0 B du CGI n'ont pas pour objet d'exonérer définitivement le gain net d'échange puisque, lors de la cession à titre onéreux ultérieure des titres reçus en échange, le gain net est calculé à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres remis à l'échange, le cas échéant diminué de la soulte reçue, qui n'a pas fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange, ou majoré de la soulte versée lors de cet échange. La même règle s'applique notamment lorsque les titres reçus en échange sont ultérieurement rachetés, remboursés ou annulés.

80

En revanche, sous réserve des dispositions de l'article 150 duodecies du CGI, le gain net en sursis est définitivement exonéré d'impôt sur le revenu en cas de transmission à titre gratuit des titres reçus en échange.

A. Cession à titre onéreux ultérieure des titres reçus en échange

90

En cas de vente ultérieure de titres reçus à l'occasion d'une opération d'échange mentionnée à l'article 150-0 B du CGI, le 9 de l'article 150-0 D du CGI prévoit que le gain net imposable sur le fondement de l'article 150-0 A du CGI (ou la moins-value imputable) est calculé à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres remis à l'échange, le cas échéant diminué de la soulte reçue, qui n'a pas fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange, ou majoré de la soulte versée lors de cet échange.

Plusieurs situations peuvent être distinguées.

1. En présence d'une soulte reçue n'excédant pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus

a. Le montant de la soulte reçue a fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange pour sa totalité

100

En cas de vente ultérieure des titres reçus à l'occasion d'une opération d'échange mentionnée à l'article 150-0 B du CGI, le gain net réalisé lors de cette opération de cession, est calculé à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres remis à l'échange, sans correction du montant de la soulte reçue puisque son montant total a fait l'objet d'une imposition lors de l'échange. Dès lors, deux situations peuvent être distinguées :

- lorsque l'intégralité du montant de la soulte reçue a été imposée lors de l'opération d'échange (la plus-value brute d'échange étant supérieure au montant de la soulte reçue), le prix d'acquisition ne fait l'objet d'aucune correction ;

- lorsque le montant de la soulte reçue n'a été imposé qu'en partie, à hauteur du montant de la plus-value brute générée lors de l'opération d'échange (la plus-value brute d'échange étant inférieure au montant de la soulte reçue), le prix d'acquisition est diminué de la fraction du montant de la soulte reçue qui n'a pas fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange.

110

Exemple : Le 2 mars 2012, M. X acquiert 1 000 actions de la société A pour une valeur unitaire de 100 €.

En avril 2017 (N+5), M.X apporte les actions qu'il possède dans la société A à la société B. À la date de l'apport, les titres de la société A sont évalués à 200 €. En échange des 1 000 actions de la société A, M. X reçoit 1 000 actions de la société B d'une valeur unitaire de 190 € (correspondant au montant du nominal) et une soulte globale de 10 000 €.

En 2019, M. X cède les titres qu'il détient dans la société B, pour un prix unitaire de 300 €.

Il est précisé que cette opération d'apport n'entre pas dans le champ de l'article 150-0 B ter du CGI.

1. Au moment de l'apport des titres A :

La plus-value brute générée lors de l'opération d'apport est déterminée comme suit :

- Prix de cession :(1 000 x 190) + 10 000 = 200 000 €

- Prix d'acquisition : 1 000 x 100 = 100 000 €

- Plus-value brute d'apport : 200 000 € - 100 000 € = 100 000 €

La soulte reçue est égale à 5,26 % du nominal des titres reçus, soit 10 000 / (1 000 x 190).

Cette soulte n'excédant pas 10 % du nominal des titres reçus, le contribuable bénéficie du sursis d'imposition à concurrence de la fraction de la plus-value brute qui excède le montant de la soulte soit : 100 000 - 10 000 = 90 000 €

La fraction de plus-value brute correspondant au montant de la soulte reçue est immédiatement imposable au titre de l'année 2017, soit une plus-value brute imposable de 10 000 €. Cette plus-value de 10 000 € est soumise à l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2017 et calculé suivant le barème progressif pour son montant déterminé :

- après imputation des moins-values de même nature disponibles en 2017 ;

- pour le reliquat subsistant, après application, le cas échéant de l'abattement pour durée de détention.

En outre, sont dus les prélèvements sociaux, assis sur le montant de cette plus-value de 10 000 €, réduit le cas échéant des moins-values de même nature disponibles en 2017.

2. Lors de la cession des titres B :

En 2019, le contribuable cède les titres de la société B pour un prix unitaire de 300 €.

La plus-value de cession des titres B est déterminée comme suit :

- Prix de cession : 1 000 x 300 = 300 000 €

- Prix d'acquisition : 1 000 x 100 = 100 000 €

Dans cette situation, le prix d'acquisition n'est pas diminué du montant de la soulte reçue dès lors que son montant total a été imposé au titre de l'année de l'opération d'échange.

- Plus-value de cession ; 300 000 - 100 000 = 200 000 €

Cette plus-value de 200 000 € est imposable à l'impôt sur le revenu pour son montant déterminé :

- après imputation des moins-values de même nature disponibles en 2019 ;

- pour le reliquat subsistant, après application, le cas échéant, et toutes conditions étant remplies, de l'abattement proportionnel pour durée de détention, si le contribuable a opté une imposition de ces revenus mobiliers au barème progressif.

En outre, sont dus les prélèvements sociaux, assis sur le montant de cette plus-value de 200 000 €, réduit le cas échéant des moins-values de même nature disponibles en 2019.

b. Le montant de la soulte reçue n'a pas fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange ou a fait l'objet d'une imposition partielle

120

En cas de vente ultérieure des titres reçus à l'occasion d'une opération d'échange mentionnée à l'article 150-0 B du CGI, le gain net de cession réalisé lors de cette opération de cession, est calculé à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres remis à l'échange, diminué du montant de la soulte reçue qui n'a pas fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'opération d'échange. Sont concernées :

- les opérations d'échange réalisées antérieurement au 1er janvier 2017 ;

- les opérations d'échange réalisées à compter du 1er janvier 2017 qui ont généré une moins-value d'échange ou qui ont généré une plus-value d'échange brute inférieure au montant de la soulte reçue.

Dans ces cas, la soulte reçue ou, le cas échéant, la fraction du montant de cette soulte qui n'a pas été imposée au titre de l'année de l'opération d'échange vient en diminution du prix ou de la valeur d'acquisition des titres cédés pour la détermination du gain net de cession.

130

Exemple d'une imposition partielle de la soulte reçue : Le 2 mars 2012, M. X acquiert 1 000 actions de la société A pour une valeur unitaire de 470 €.

En 2018, M. X apporte les actions qu'il possède dans la société A à la société B. À la date de l'apport, les titres de la société A sont évalués à 500 €. En échange des 1 000 actions de la société A, M. X reçoit 1 000 actions de la société B d'une valeur unitaire de 460 € (correspondant au montant du nominal) et une soulte globale de 40 000 €.

En 2020, M. X cède les titres qu'il détient dans la société B, pour un prix unitaire de 700 €.

Il est précisé que cette opération d'apport n'entre pas dans le champ de l'article 150-0 B ter du CGI.

1. Au moment de l'apport des titres A :

La plus-value brute générée lors de l'opération d'apport est déterminée comme suit :

– Prix de cession : (1 000 x 460) + 40 000 = 500 000 €

– Prix d'acquisition : 1 000 x 470 = 470 000 €

– Plus-value brute d'apport : 500 000 € - 470 000 € = 30 000 €

La soulte reçue est égale à 8,70 % du nominal des titres reçus soit, 40 000 / (1 000 x 460).

Cette soulte n'excédant pas 10 % du nominal des titres reçus, le contribuable bénéficie en principe du sursis d'imposition. Toutefois, la plus-value est, à concurrence du montant de la

soulte, imposée au titre de l'année de l'échange. En l'occurrence, la plus-value brute étant inférieure au montant de la soulte reçue, l'intégralité de la plus-value d'apport générée par l'opération d'apport est imposée immédiatement, au titre de l'année 2018, soit : 30 000 €. Dans ce cas, aucune plus-value n'est placée en sursis d'imposition. Une partie de la soulte reçue n'a donc pas fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange, soit 10 000 € (40 000 -30 000).

Cette plus-value de 30 000 € est imposable à l'impôt sur le revenu pour son montant déterminé :

- après imputation des moins-values de même nature disponibles en 2018 ;

- pour le reliquat subsistant, après application, le cas échéant, et toutes conditions étant remplies, de l'abattement proportionnel pour durée de détention , si le contribuable a opté pour une imposition de l'ensemble de ses revenus mobiliers au barème progressif de l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2018.

En outre, sont dus les prélèvements sociaux, assis sur le montant de cette plus-value de 30 000 €, réduit le cas échéant des moins-values de même nature disponibles en 2018.

2. Lors de la cession des titres B :

En 2020, le contribuable cède les titres de la société B pour un prix unitaire de 700 €.

La plus-value de cession des titres B est déterminée comme suit :

- Prix de cession : 1 000 x 700 = 700 000 €

Dans cette situation, pour la détermination du prix d'acquisition, il convient de tenir compte de la partie de la soulte reçue à l'occasion de l'opération d'apport en 2018 qui n'a pas fait l'objet d'une imposition, soit 10 000 €.

- Prix d'acquisition : (1 000 x 470) - 10 000 = 460 000 €

- Plus-value de cession : 700 000 - 460 000 = 240 000 €

Cette plus-value de 240 000 € est imposable à l'impôt sur le revenu pour son montant déterminé :

- après imputation des moins-values de même nature disponibles en 2020 ;

- pour le reliquat subsistant, après application, le cas échéant, et toutes conditions étant remplies, de l'abattement proportionnel pour durée de détention, si le contribuable a opté pour une imposition de l'ensemble de ses revenus mobiliers au barème progressif au titre de l'année 2020.

En outre, sont dus les prélèvements sociaux, assis sur le montant de cette plus-value de 240 000 €, réduit le cas échéant des moins-values de même nature disponibles en 2020.

140

Pour la détermination du prix d'acquisition des titres reçus en échange à l'occasion d'une opération de scission, il convient de retenir le prix ou la valeur d'acquisition des titres de la société scindée pris dans le rapport existant entre la valeur réelle de chacune des sociétés issues de la scission et la somme arithmétique des valeurs réelles des titres de ces mêmes sociétés. Lorsque les titres des sociétés issues de la scission sont admis aux négociations sur un marché réglementé, la valeur réelle s'entend de leur cours de bourse d'ouverture au premier jour de cotation.

En cas de scission d'un fonds commun de placement (FCP) ou d'une société d'investissement à capital variable (SICAV), la valeur réelle des actions ou parts de chacun des FCP et SICAV issus de la scission s'entend de la valeur liquidative de ces fonds et sociétés à la date de la scission.

Exemple : En échange d'une action de la société A scindée, chaque actionnaire de cette société reçoit une action B et une action C.

Si le prix d'acquisition d'une action de la société A est de 600 € et que le cours d'ouverture des actions B et C est respectivement de 1 200 € et 1 800 €, le prix d'acquisition à retenir en cas de cession ultérieure des actions B et C est égal à :

- pour une action B : 600 € x (1 200 € / 3 000 €) soit 240 € ;

- pour une action C : 600 € x (1 800 € / 3 000 €) soit 360 €.

La somme des prix d'acquisition des titres des sociétés issues de la scission (240 € + 360 €) doit toujours être égale au prix d'acquisition des titres de la société scindée (600 €).

150

En cas de cession des titres des sociétés issues de la scission, le gain net réalisé à cette occasion est imposable, conformément aux règles de droit commun, au titre de l'année de cession des titres reçus en échange, que les titres reçus en échange soient dans le champ d'application de l'article 150-0 A du CGI ou des titres de sociétés à prépondérance immobilière imposables sur le fondement de l'article 150 UB du CGI.

Remarque : En cas d'échange avec soulte, les mêmes règles de détermination du prix d'acquisition mentionnées ci-avant (II § 70 et suivants) s'appliquent.

2. Cas particulier des scissions réalisées conformément aux dispositions de l'article L. 214-7-4 du CoMoFi, de l'article L. 214-8-7 du CoMoFi, de l'article L. 214-24-33 du CoMoFi et de l'article L. 214-24-41 du CoMoFi

160

Compte tenu des difficultés de valorisation des actifs transférés dans le FCP ou la SICAV « side pocket », notamment à la date de la scission, il est admis que la répartition du prix d'acquisition des titres reçus à l'occasion de la scission peut être déterminée à la date de la première diffusion de la valeur estimée (définie à l'article 413-42 du règlement général de l'AMF, en vigueur jusqu'au 20 octobre 2011) du FCP ou de la SICAV « side pocket », au lieu de la date de la scission.

Dans cette situation, il convient de retenir, d'une part, la première valeur estimée du FCP ou de la SICAV « side pocket » et, d'autre part, la valeur liquidative du FCP ou de la SICAV « réplique» à la date où la première valeur estimée du FCP ou de la SICAV « side pocket » a été calculée.

170

Exemple : En échange de chacune de ses parts d'un FCP « Fonds A » scindé en application des dispositions de l'article L. 214-8-7 du CoMoFi, acquises au prix unitaire de 1 000 €, M. X reçoit une part du FCP « Fonds B » (FCP « side pocket ») et une part du FCP « Fonds A' » (FCP « réplique »).

La première valeur estimée du FCP B est de 1 € et la valeur liquidative du FCP A' à la même date est de 1 499 €.

M. X doit retenir, pour déterminer les gains de cession ultérieurs des parts B et A', la valeur unitaire d'acquisition de ces parts :

- pour les parts « Fonds B » : 1 000 x [1 / (1 + 1 499)] = 0,67 € ;

- pour les parts « Fonds A' » : 1 000 x [1 499 / (1 + 1 499)] = 999,33 €.

Remarque : En application, pour les SICAV, des dispositions de l'article L. 214-7-4 du CoMoFi et de l'article L. 214-24-33 du CoMoFi et pour les FCP, des dispositions de l'article L. 214-8-7 du CoMoFi et de l'article L. 214-24-41 du CoMoFi, chaque actionnaire ou porteur de parts de la SICAV ou du FCP « side pocket » reçoit un nombre d'actions ou de parts égal à celui qu'il détient dans le fonds ou la société scindé.

B. Rachat ultérieur des droits sociaux reçus en échange

180

Lorsque les titres rachetés par la société émettrice ont été reçus par l'actionnaire personne physique dans le cadre d'une opération d'échange mentionnée à l'article 150-0 B du CGI ou à l'article 150 UB du CGI, le gain net (plus ou moins-value) retiré du rachat est, en application du 8 ter de l'article 150-0 D du CGI, égal à la différence entre le montant du remboursement et le prix ou la valeur d'acquisition ou de souscription des titres rachetés.

Compte tenu du caractère intercalaire de l'opération d'échange mentionnée à l'article 150-0 B du CGI ou à l'article 150 UB du CGI, ce gain net est donc calculé à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres remis à l'échange, diminué le cas échéant de la soulte reçue, qui n'a pas fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange, ou majoré de la soulte versée lors de cet échange (CGI, art. 150-0 D, 9). Par ailleurs, le point de départ de l'abattement pour durée de détention appliqué le cas échéant à la plus-value imposable est constitué par la date d'acquisition ou de souscription des titres remis à l'échange.

C. Remboursement d'obligations et titres assimilés reçus en échange

190

Lorsque les titres reçus en échange dans le cadre d'une opération mentionnée à l'article 150-0 B du CGI sont des obligations et autres emprunts négociables visés à l'article 118 du CGI ou des obligations étrangères et autres titres ou droits visés aux 6° et 7° de l'article 120 du CGI, la prime de remboursement mentionnée au II de l'article 238 septies A du CGI est calculée à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres ou droits remis à l'échange, le cas échéant, diminué de la soulte reçue, qui n'a pas fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange, ou majoré de la soulte versée lors de cet échange.

D. Annulation de titres reçus en échange

200

Lorsque la perte résultant de l'annulation de ces titres peut être prise en compte dans les conditions prévues au 12 de l'article 150-0 D du CGI, l'imputation des pertes est opérée dans la limite du prix effectif d'acquisition des titres par le cédant.

Lorsque les titres annulés ont été reçus, à compter du 1er janvier 2000 dans le cadre d'une opération d'échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI, le 13 de l'article 150-0 D du CGI précise que le prix d'acquisition à retenir est celui des titres remis à l'échange, le cas échéant diminué de la soulte reçue, qui n'a pas fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange, ou majoré de la soulte versée lors de cet échange.

E. Transfert du domicile fiscal hors de France

210

Pour plus de précisions sur les modalités d'imposition de la plus-value placée en sursis d'imposition conformément aux dispositions de l'article 150-0 B du CGI lorsque la personne physique transfère son domicile fiscal hors de France à compter du 3 mars 2011, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-50-10.

220

Remarque : Lorsque les titres ont été reçus lors d'une opération d'échange bénéficiant du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI, le prix d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value latente imposable conformément aux dispositions de l'article 167 bis du CGI est celui des titres remis à l'échange diminué de la soulte reçue, qui n'a pas fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange, ou majoré de la soule versée lors de cet échange. De fait, il est mis fin au sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI pour les titres entrant dans le champ d'application du I de l'article 167 bis du CGI.

F. Changement de régime fiscal de la société bénéficiaire de l’apport

230

Lorsqu’un contribuable a procédé à un apport de valeurs mobilières ou de droits sociaux à une société imposable à l’impôt sur les sociétés et qu’à cette occasion il a bénéficié du régime du sursis d’imposition sur la plus-value d'apport des titres remis à l’échange dans les conditions prévues par l' article 150-0 B du CGI, le changement de régime fiscal de la société bénéficiaire de l’apport, du régime de l’impôt sur les sociétés au régime fiscal des sociétés de personnes, constitue un fait générateur d’imposition et entraîne pour l’apporteur la constatation d’une plus-value imposable égale à la différence entre la valeur des titres reçus en contrepartie de l’apport à la date du changement de régime fiscal de la société bénéficiaire de l’apport et le prix d’acquisition des titres apportés.

G. Versement d'un complément de prix

240

RES N°2006/47 (FP) du 24 octobre 2006 : Conditions d’application du sursis d’imposition en cas de versement en numéraire d’un complément de prix.

Question :

La perception en numéraire d’un complément de prix remet-elle en cause le sursis d’imposition obtenu précédemment au titre de l’année d’apport des titres ?

Réponse :

La perception en numéraire, par le cédant, d’un complément de prix exclusivement déterminé en fonction d’une indexation en relation directe avec l’activité de la société dont les titres ont fait l’objet de l’apport (complément de prix reçu en exécution d’une clause d’indexation ou « earn out ») ne remet pas en cause le sursis d’imposition prévu à l’article 150-0 B du CGI dont a bénéficié la plus-value d’échange réalisée au titre de l’année d’apport des titres.

Ce complément de prix est en outre imposé à l’impôt sur le revenu dans les conditions du 2 du I de l’article 150-0 A du CGI.

Remarque : Pour plus de précisions sur les conditions d'imposition à l'impôt sur le revenu du complément de prix reçu en exécution d'une clause d'indexation, il convient de se reporter au I § 1 à 100 du BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-20.

250

Cela étant, il est précisé que le complément de prix, lorsqu'il n'est pas constitué par des titres émis par la société émettrice des titres remis à l'échange, représente un élément de la soulte et doit, à ce titre, être pris en compte pour l'appréciation du plafond de 10 % mentionné au II-A-1 § 270 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20-10.

Dès lors, lorsque la condition relative à l'importance de la soulte est respectée, la perception du complément de prix ne remet pas en cause le sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI.

260

Le cas échéant, lorsque le complément de prix prend la forme d'une remise de valeurs mobilières ou de droits sociaux émis par la société émettrice des titres remis à l'échange, il peut bénéficier du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI, à condition que l'opération d'échange initiale assortie de la clause d'indexation constitue elle-même une opération éligible au sursis d'imposition.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 02/08/2025