

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMI-50-10-40-19/11/2012

Date de publication : 19/11/2012

RPPM - Plus-values sur biens meubles incorporels - Imposition lors du transfert du domicile fiscal hors de France intervenu depuis le 3 mars 2011 - Plus-values latentes - Dégrèvement, restitution et modulation de l'impôt

Positionnement du document dans le plan :

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier

Plus-values sur biens meubles incorporels

Titre 5 : Impositions liées au transfert du domicile fiscal hors de France (Exit tax)

Chapitre 1 : Imposition immédiate de certaines plus-values latentes lors du transfert du domicile fiscal hors de France intervenu depuis le 3 mars 2011

Section 4 : Dégrèvement, restitution et modulation de l'impôt

Sommaire :

I. Dégrèvement ou restitution de l'impôt dû sur les plus-values latentes

A. Cas de dégrèvement ou de restitution de l'impôt

1. À l'expiration d'un délai de huit ans
2. Lors du transfert du domicile fiscal de nouveau en France
3. Lors du décès du contribuable
4. Lors de la donation des titres
5. Lors de l'exonération de la plus-value de cession

B. Conséquence du dégrèvement : levée des garanties

C. Autre cas de restitution de l'impôt

II. Modulation de l'impôt exigible au titre des plus-values latentes

A. En cas de plus-value réelle inférieure à la plus-value latente

B. En cas de moins-value réelle

C. En cas d'application de l'abattement pour durée de détention

1. S'agissant de l'impôt sur le revenu
2. S'agissant des prélèvements sociaux

D. En cas de réalisation d'une plus-value imposée conformément à l'article 244 bis B du CGI

E. Fraction de moins-value réelle imputable sur les plus-values de même nature

F. Imputation de l'impôt acquitté hors de France

I. Dégrèvement ou restitution de l'impôt dû sur les plus-values latentes

1

Dans les cas suivants, l'impôt est dégrévé lorsqu'il a fait l'objet d'un sursis de paiement ; lorsqu'il a déjà été acquitté, il est restitué.

A. Cas de dégrèvement ou de restitution de l'impôt

1.   l'expiration d'un délai de huit ans

10

L'impôt sur le revenu afférent à l'ensemble des plus-values latentes constatées lors du transfert du domicile fiscal hors de France est d gr v  d'office ou restitué à l'expiration d'un délai de huit ans suivant ce transfert, lorsque les titres demeurent dans le patrimoine du contribuable au terme de ce délai (c'est-à-dire qu'aucun des  v nements prévus dans le [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30](#) au III-D   370 n'est intervenu).

20

Ces titres s'entendent de ceux définis dans les [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-10-20](#) aux I et II et [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-10-30](#) au I ou de ceux reçus lors d'une opération d'échange dans les conditions de l'[article 150-0 B du code général des impôts \(CGI\)](#) intervenue après le transfert de domicile fiscal hors de France.

30

En pratique, ce dégrèvement ou cette restitution est opéré l'année suivant l'expiration du délai de huit ans sur la base des déclarations n  **2042** (CERFA 10330) et **2074 ET** (CERFA 14554), disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

40

En revanche, les prélèvements sociaux restent dus. Dans le cas où le contribuable a bénéficié du sursis de paiement lors du transfert de son domicile fiscal hors de France, il continue à b n fici r de ce sursis pour les seuls prélèvements sociaux jusqu'à la réalisation d'un des  v nements mentionnés au [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30](#) au III-D   370. Dans ce cas, le contribuable est soumis aux obligations déclaratives mentionnées dans le [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-50](#) au II-A   180.

2. Lors du transfert du domicile fiscal de nouveau en France

50

Lorsque le contribuable transfère de nouveau son domicile fiscal en France avant le délai de huit ans mentionné au I-A-1 à 10, l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux (BOI-RPPM-PSOC) afférents à l'ensemble des plus-values latentes constatées lors du transfert du domicile fiscal hors de France sont dégrévés d'office ou restitués lorsque les titres demeurent dans le patrimoine du contribuable lors du transfert du domicile fiscal en France.

60

Ce dégrèvement ou cette restitution sera opéré l'année suivant le transfert en France du domicile fiscal sur la base des déclarations n  **2042** (CERFA 10330) et **2074 ET** (CERFA 14554) disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

70

En outre, lorsqu'au moment du transfert du domicile fiscal hors de France, il a été mis fin au sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI, ce même sursis est rétabli de plein droit lors du transfert du domicile fiscal de nouveau en France.

3. Lors du décès du contribuable

80

En cas de décès du contribuable, l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux (BOI-RPPM-PSOC) afférents à l'ensemble des plus-values constatées lors du transfert du domicile fiscal hors de France sont dégrévés d'office ou restitués lorsque les titres demeurent dans le patrimoine du contribuable à la date du décès.

90

Ce dégrèvement ou cette restitution est opéré l'année suivant le décès du contribuable sur la base des déclarations n° **2042** (CERFA 10330) et **2074 ET** (CERFA 14554) disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire" déposées par les héritiers ou ayants droit.

Remarque : Ces dispositions s'appliquent également pour les créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix (BOI-RPPM-PVBMI-50-20).

4. Lors de la donation des titres

100

En cas de donation des titres, l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux (BOI-RPPM-PSOC) afférents aux plus-values latentes constatées sur ces titres lors du transfert du domicile fiscal hors de France sont dégrévés d'office ou restitués lorsque le contribuable démontre que cette donation n'est pas faite à seule fin d'éviter l'impôt sur la plus-value latente.

110

Les titres faisant l'objet de la donation s'entendent de ceux définis dans les BOI-RPPM-PVBMI-50-10-10-20 aux I et II et BOI-RPPM-PVBMI-50-10-10-30 au I ou de ceux reçus lors d'une opération d'échange dans les conditions de l'article 150-0 B du CGI intervenue après le transfert de domicile fiscal hors de France.

120

La charge de la preuve incombe au donateur qui doit alors justifier par tout moyen, lors du dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (CERFA 10330) et **2074 ET** (CERFA 14554) disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire", l'année suivant celle de la donation, que cette donation a été faite dans un but autre qu'éviter l'impôt sur la plus-value latente.

130

La preuve peut donc être apportée par le contribuable au moyen d'un acte écrit ou non écrit : il s'agit en pratique de tout document ou fait (il s'agit bien évidemment d'un fait juridique matérialisant une volonté) qui manifeste l'intention de son auteur et produit des effets de droit. Il peut s'agir des documents suivants : acte de la donation, justificatifs du transfert de propriété des titres ou droits cédés (par exemple, une copie du relevé du compte-titres du donateur), justificatifs de l'acceptation du don par le donataire, copie du relevé du compte-titres du donataire, justificatifs de la répartition des droits patrimoniaux et extra-patrimoniaux, notamment les droits de vote, en cas de donation de droits démembrés, etc.

Remarque : Pour que le contribuable puisse bénéficier du dégrèvement ou de la restitution prévu au I-A-4, l'acte de donation ne doit pas contenir de clauses restrictives à la donation qui auraient pour conséquence de permettre au donateur

de jouir, dans les faits, des titres ou droits objet de la donation ou du produit de la cession des titres ou droits intervenue postérieurement à la donation.

140

En cas de donation partielle des titres ou de donation de l'usufruit ou de la nue-propriété des titres, le dégrèvement ou la restitution est réalisé pour la seule fraction de l'impôt se rapportant aux titres ou droits transmis.

150

Pour calculer le montant de l'impôt à dégrever ou restituer, il convient de se reporter au [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30 aux III-D-1 et 2 § 380 et suivants](#).

5. Lors de l'exonération de la plus-value de cession

160

Lorsqu'une personne physique transfère son domicile fiscal et cède ses titres alors qu'il est fiscalement domicilié dans l'un des États membres de l'UE ou parties à l'accord sur l'EEE mentionnés au premier tiret du [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30 au III-A § 40](#), l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value latente est dégrèvement lorsque la plus-value de cession des titres répond aux conditions d'application des dispositifs d'exonération mentionnés :

- au [3 du I de l'article 150-0 A du CGI](#) qui prévoit, sous certaines conditions, l'exonération d'impôt sur le revenu de la plus-value de cession de droits sociaux en cas de cession à un membre du groupe familial . Pour plus de précisions sur cette exonération, il convient de se référer au [BOI-RPPM-PVBMI-10-20-30](#) ;

- au [1 bis du III de l'article 150-0 A du CGI](#) qui prévoit l'exonération d'impôt sur le revenu de la plus-value de cession d'actions de sociétés de capital risque (SCR) lorsque la cession intervient après la période de conservation de cinq ans et que les conditions prévues au [2 du II de l'article 163 quinquies C du CGI](#) sont respectées. Pour plus d'information sur cette exonération, il convient de se référer au [BOI-RPPM-PVBMI-10-20-10 au II](#) ;

- au [5 du III de l'article 150-0 A du CGI](#) qui prévoit l'exonération d'impôt sur le revenu de la plus-value de cession de titres en cas de cession de titres effectuée dans le cadre d'un engagement d'épargne à long terme. Pour plus d'information sur cette exonération, il convient de se référer au [BOI-RPPM-PVBMI-10-20-10 au VI](#) ;

- au [6 du III de l'article 150-0 A du CGI](#) qui prévoit que les profits réalisés dans le cadre de placements en report ne sont pas pris en compte pour l'application du I de l'article 150-0 A du CGI mais constituent des revenus de créances soumis à l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux [articles 125 du CGI et 125 A du CGI](#) ;

- au [7 du III de l'article 150-0 A du CGI](#) qui prévoit que les plus-values de cession de parts ou actions de « jeune entreprise innovante réalisant des projets de recherche et de développement » (JEI) réalisées par les personnes physiques, simples apporteurs de capitaux, sont, sur option du contribuable, exonérées d'impôt sur le revenu lorsque les parts ou actions cédées ont été souscrites à compter du 1^{er} janvier 2004 et conservées, depuis leur libération, pendant une période d'au moins trois ans au cours de laquelle la société a effectivement été qualifiée de JEI. Pour plus de précisions sur cette exonération, il convient de se référer au [BOI-RPPM-PVBMI-10-20-20](#).

Ce dégrèvement sera opéré l'année suivant la cession des titres sur la base des déclarations n° **2042** (CERFA 10330) et **2074 ET** (CERFA 14554) disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

Pour bénéficier du dégrèvement de l'impôt sur la plus-value latente, le contribuable doit justifier que la cession respecte toutes les conditions d'application du dispositif d'exonération concerné en joignant à la déclaration n°**2074 ET** l'ensemble des documents nécessaires.

En revanche, les prélèvements sociaux restent dus et la cession des titres entraîne le cas échéant l'expiration du sursis de paiement et l'exigibilité des prélèvements sociaux.

B. Conséquence du dégrèvement : levée des garanties

170

La levée des garanties correspondant aux impositions dégrévées est prononcée consécutivement au dégrèvement de ces mêmes impositions.

180

Dans cette situation, le contribuable peut prétendre au remboursement des frais de constitution de garantie qu'il a supportés, dans les conditions prévues aux [articles R* 208-3 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) à [R* 208-6 du LPF](#).

C. Autre cas de restitution de l'impôt

190

Dans le cas où le contribuable n'a pas bénéficié du sursis de paiement sur option lors du transfert de son domicile fiscal hors de France dans un État autre que l'un des États membres de l'UE ou parties à l'accord sur l'EEE mentionnés au premier tiret du [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30 au III-A § 40](#) (le paiement a été effectué l'année suivant le transfert initial du domicile fiscal), il peut demander la restitution de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux (BOI-RPPM-PSOC) lorsque les titres demeurent dans son patrimoine à la date du transfert d'un Etat autre que l'un des États membres de l'UE ou parties à l'accord sur l'EEE mentionnés au premier tiret du [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30 au III-A § 40](#) vers l'un des États membres de l'UE ou parties à l'accord sur l'EEE mentionnés au même tiret. Cependant, le contribuable reste redevable de l'impôt afférent à l'ensemble des plus-values latentes et bénéficie du sursis de paiement de droit pour cet impôt. Celui-ci est alors exigible lors de l'expiration du sursis de paiement ou dégrévée dans les conditions prévues aux [VII et VIII de l'article 167 bis du CGI](#).

II. Modulation de l'impôt exigible au titre des plus-values latentes

200

Dans les cas suivants, l'impôt est dégrévée, partiellement ou totalement selon les cas, lorsqu'il a fait l'objet d'un sursis de paiement. Il est restitué, partiellement ou totalement selon les cas, lorsqu'il a été payé l'année suivant le transfert de domicile fiscal hors de France.

A. En cas de plus-value réelle inférieure à la plus-value latente

210

Il convient, afin de déterminer le montant d'impôt exigible, de comparer :

- d'une part, la plus-value de cession, de rachat, de remboursement, d'annulation ou, en cas de transmission à titre gratuit, l'accroissement de valeur des titres depuis leur entrée dans le patrimoine du contribuable ;

- et, d'autre part, la plus-value latente calculée sur ces mêmes titres lors du transfert du domicile fiscal hors de France.

Si le premier terme est inférieur au second, l'impôt exigible est limité au montant d'impôt calculé sur la plus-value réelle de cession ou l'accroissement de valeur des titres. Il est calculé en appliquant le taux d'imposition en vigueur au jour du transfert du domicile fiscal hors de France ([BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30 au II](#)).

En effet, à la survenance de l'un des événements mentionnés dans le [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30 au III-D](#), l'impôt établi au titre des plus-values latentes n'est exigible que dans la limite de son montant assis sur la différence entre le prix ou la valeur des titres concernés à la date de l'événement, et leur prix ou valeur d'acquisition tel qu'il a été retenu pour la détermination de la plus-value latente constatée lors du transfert du domicile fiscal hors de France.

Pour plus de précisions en ce qui concerne le prix ou la valeur d'acquisition et le prix de cession, il convient de se reporter respectivement au [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-20 aux I à I-B](#) et au [BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-10](#). En cas de donation, l'accroissement de valeur des titres depuis leur entrée dans le patrimoine du contribuable est déterminée en retenant la valeur qui serait retenue pour la détermination des droits de mutation pour un résident français.

En cas d'événement affectant seulement une partie des titres détenus dans une société (donation ou cession partielle de titres), il n'est pas opéré de dégrèvement ou de restitution d'impôt lorsque la plus-value réelle est inférieure à la plus-value latente retenue au prorata des titres concernés par l'événement. En revanche, lorsque l'ensemble des titres détenus par le contribuable dans une société ont été affectés par un ou plusieurs événements, le surplus d'impôt calculé sur la plus-value latente est dégrévé ou restitué lorsque la somme des plus-values réelles est inférieure à la plus-value latente.

En pareille situation, le contribuable fournit, à l'appui des déclarations n° **2042** (CERFA 10330) et **2074 ET** (CERFA 14554) disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire", déposées l'année suivant l'événement en cause, les éléments de calcul retenus.

En cas de cession partielle de titres ou de donation ou de cession de l'usufruit ou de la nue-propiété, il convient, pour établir la comparaison entre la plus-value de cession et la plus-value latente, de recalculer la plus-value latente sur les seuls titres ou droits transmis ou cédés de la manière décrite dans le [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30 au III-D-1](#) (pour la cession partielle) et dans le [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30 au III-D-2](#) (pour la donation ou cession d'usufruit ou de nue-propiété).

220

Lorsque les titres pour lesquels une plus-value latente a été calculée lors du transfert de domicile fiscal hors de France font l'objet d'une opération d'échange entrant dans le champ d'application de l'[article 150-0 B du CGI](#) après ce transfert, le prix d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value effectivement réalisée (lors de la cession ou de la donation) est celui des titres remis à l'échange diminué de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange.

230

Au contraire, si le premier terme est supérieur au second, l'impôt exigible est limité à celui calculé lors du transfert du domicile fiscal hors de France sur la plus-value latente.

240

Ainsi, l'impôt exigible est assis sur la plus-value (latente ou réelle) dont le montant est le plus faible.

250

Exemples :

1/ Plus-value réelle supérieure à la plus-value latente.

M. X acquiert, en N, 5 000 titres de la société A pour une valeur unitaire de 10 € (titres identifiables).

En N+3, M. X transfère son domicile fiscal hors de France. Les titres de M. X entrent dans le champ d'application du dispositif de l'*exit tax*. La valeur unitaire de ses titres est évaluée à cette date à 15 €. Il est donc imposé sur une plus-value latente de: $(15 - 10) \times 5000 = 25\,000$ €. L'impôt correspondant à cette plus-value latente est de :

$$25\,000 \times 34,5\% = 8\,625 \text{ €}.$$

Remarque : Le taux de « 34,5 % » correspond au taux d'imposition à l'impôt sur le revenu de 19 % majoré du taux global d'imposition aux prélèvements sociaux de 15,5 % (BOI-RPPM-PSOC) .

En N+5, M. X cède ses 5 000 titres au prix unitaire de 25 €. Il réalise donc une plus-value de cession de :

$$(25 - 10) \times 5\,000 = 75\,000 \text{ €}.$$

La plus-value de cession réalisée en N+5 (75 000 €) étant supérieure à la plus-value latente (25 000 €) constatée sur ces mêmes titres en N+3, le montant d'impôt exigible en France est limité au montant de l'impôt calculé sur la plus-value latente lors du transfert de domicile fiscal hors de France, soit 8 625 €.

2/ Plus-value réelle inférieure à la plus-value latente.

M. X acquiert, en N, 5 000 titres de la société A pour une valeur unitaire de 10 € (titres identifiables).

En N+3, M. X transfère son domicile fiscal hors de France. Les titres de M. X entrent dans le champ d'application du dispositif de l'*exit tax*. La valeur unitaire de ses titres est évaluée à cette date à 15 €. Il est donc imposé sur une plus-value latente de : $(15 - 10) \times 5000 = 25\,000$ €. L'impôt correspondant à cette plus-value latente est de :

$$25\,000 \times 34,5\% = 8\,625 \text{ €}.$$

En N+5, M. X cède ses 5 000 titres au prix unitaire de 12 €. Il réalise donc une plus-value de cession de :

$$(12 - 10) \times 5\,000 = 10\,000 \text{ €}.$$

La plus-value de cession réalisée en N+5 (10 000 €) étant inférieure à la plus-value latente (25 000 €) constatée sur ces mêmes titres en N+3, le montant d'impôt exigible au titre de la plus-value latente est limité au montant de l'impôt relatif à la plus-value de cession. Soit un impôt exigible recalculé de la manière suivante :

$$10\,000 \times 34,5\% = 3\,450 \text{ €} \text{ ou } 8\,625 \times (10\,000/25\,000) = 3\,450 \text{ €}.$$

Le reliquat ($8\,625 - 3\,450 = 5\,175$ €) fait l'objet d'un dégrèvement ou d'une restitution.

3/ Plus-value réelle inférieure à la plus-value latente et opération d'échange entrant dans le champ d'application de l'[article 150-0 B du CGI](#) réalisée après le transfert de domicile fiscal hors de France.

M. X acquiert, en N, 5 000 titres de la société A pour une valeur unitaire de 10 € (titres identifiables).

En N+3, M. X transfère son domicile fiscal hors de France. Les titres de M. X entrent dans le champ d'application du dispositif de l'*exit tax*. La valeur unitaire de ses titres est évaluée à cette date à 15 €. Il est donc imposé sur une plus-value latente de : $(15 - 10) \times 5000 = 25\,000$ €. L'impôt correspondant à cette plus-value latente est de :

$$25\,000 \times 34,5\% = 8\,625 \text{ €}.$$

En N+4, M. X échange (apport à une société soumise à l'impôt sur les sociétés) ses 5 000 titres de la société A d'une valeur unitaire de 15 € contre 1 500 titres de la société B d'une valeur unitaire de 48 € et une soulte de 2 € par titre de la société B. Soit une soulte globale de : $1\,500 \times 2 = 3\,000$ €.

Remarque : Cette opération d'échange ne met pas fin au sursis de paiement si M. X en bénéficiait.

En N+5, M. X cède ses 1 500 titres de la société B au prix unitaire de 35 €. Il réalise donc une plus-value de cession de :

$$(35 \times 1\,500) - [(10 \times 5\,000) - 3\,000] = 5\,500 \text{ €}.$$

Remarque : « $[(10 \times 5\,000) - 3\,000]$ » correspond au prix d'acquisition diminué de la soulte reçue lors de l'échange.

La plus-value de cession réalisée en N+5 (5 500 €) étant inférieure à la plus-value latente (25 000 €) constatée sur ces mêmes titres en N+3, le montant d'impôt exigible au titre de la plus-value latente est limité au montant de l'impôt relatif à la plus-value de cession. Soit un impôt exigible recalculé de la manière suivante :

$$5\,500 \times 34,5\% = 1\,897,50 \text{ €} \text{ ou } 8\,625 \times (5\,500/25\,000) = 1\,897,50 \text{ €}.$$

Le reliquat ($8\,625 - 1\,897,50 = 6\,727,50$ €) fait l'objet d'un dégrèvement ou d'une restitution.

260

Cas particuliers :

- en cas de rachat par une société française de ses propres titres en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes, l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value latente constatée lors du transfert de domicile fiscal hors de France est dégrévée ou restituée selon qu'il a fait l'objet ou non d'un sursis de paiement à hauteur du montant du boni de rachat déterminé dans les conditions prévues aux [articles 109 du CGI](#) et [112 du CGI](#) et imposé à la retenue à la source prévue au [2 de l'article 119 bis du CGI](#) et du montant de remboursement d'apport déterminé dans les conditions prévues à l'article 112 du CGI. L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value latente constatée lors du transfert de domicile fiscal hors de France est également dégrévée ou restituée à hauteur de la plus-value réalisée au titre d'un tel rachat imposée dans les conditions prévues à l'[article 244 bis B du CGI](#) ;

Remarque : Lorsque le boni de rachat et la plus-value réalisée au titre du rachat ne sont pas imposés dans les conditions prévues au 2 de l'article 119 bis du CGI et à l'article 244 bis B du CGI, l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value latente reste dû.

- en cas d'annulation de titres par une société française consécutive à une opération autre que le rachat mentionné ci-dessus (par exemple, la liquidation d'une société), l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value latente calculé lors du transfert de domicile fiscal hors de France est dégrévée ou restituée à hauteur du montant de l'excédent du remboursement des titres annulés sur le montant des apports imposable à la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI dans les conditions prévues aux articles 109 du CGI et 112 du CGI et du montant de remboursement d'apport déterminé dans les conditions prévues à l'article 112 du CGI.

En revanche, dans les deux situations évoquées ci-dessus, les prélèvements sociaux relatifs à la plus-value latente restent dus à hauteur du montant de plus-value latente imposée à la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI et, le cas échéant, dans les conditions prévues à l'article 244 bis B du CGI.

Les prélèvements sociaux afférents à la plus-value latente sont dégrévés ou restitués à hauteur du

montant de remboursement d'apport déterminé dans les conditions prévues à l'article 112 du CGI.

B. En cas de moins-value réelle

270

Lorsque le contribuable réalise une moins-value de cession, de rachat, de remboursement, d'annulation des titres ou, en cas de transmission à titre gratuit, constate une diminution de la valeur des titres depuis leur entrée dans son patrimoine, l'impôt afférent à la plus-value latente est dégrévé ou restitué.

La moins-value réelle est égale à la différence entre, d'une part, le prix de cession ou la valeur des titres lors de la donation et, d'autre part, leur prix ou leur valeur d'acquisition ([BOI-RPPM-PVBMI-50-10-20 aux I à I-B](#)).

C. En cas d'application de l'abattement pour durée de détention

1. S'agissant de l'impôt sur le revenu

280

Lors de la cession à titre onéreux des titres (ou du rachat par une société de ses propres titres mentionnés dans le [BOI-RPPM-PVBMI-20-20-10 au III § 80](#)), la plus-value de cession réalisée est réduite de l'abattement pour durée de détention prévue à l'[article 150-0 D ter du CGI](#) pour le calcul de l'impôt sur le revenu, lorsque l'ensemble des conditions prévues à cet article sont remplies.

290

Cet abattement s'applique à la plus-value de cession indépendamment du fait que le contribuable ait bénéficié de l'abattement pour durée de détention sur la plus-value latente imposable lors de son transfert de domicile fiscal hors de France.

300

Ainsi, lorsque l'abattement appliqué sur la plus-value de cession est supérieur à celui appliqué à la plus-value latente, l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value latente est recalculé en tenant compte de ce nouvel abattement.

310

Deux cas peuvent alors se présenter :

Cas 1 : la plus-value de cession nette de l'abattement déterminé au jour de la cession est inférieure à la plus-value latente nette de l'abattement déterminé au jour du transfert de domicile fiscal. La base imposable à l'impôt sur le revenu est alors égale à la plus-value de cession réduite de l'abattement pour durée de détention déterminé au jour de la cession.

Cas 2 : la plus-value de cession nette de l'abattement déterminé au jour de la cession est supérieure à la plus-value latente nette de l'abattement déterminé au jour du transfert de domicile fiscal. La base imposable à l'impôt sur le revenu est alors égale à la plus-value latente réduite de l'abattement pour durée de détention déterminé au jour de la cession.

Le surplus d'impôt sur le revenu est, le cas échéant, dégrévé ou restitué.

2. S'agissant des prélèvements sociaux

320

L'abattement pour durée de détention prévu à l'[article 150-0 D ter du CGI](#) ne s'applique pas pour le calcul

des prélèvements sociaux (BOI-RPPM-PSOC).

Deux cas peuvent alors se présenter :

Cas 1 : la plus-value de cession avant application de l'abattement est inférieure à la plus-value latente avant application de l'abattement. La base imposable aux prélèvements sociaux est alors égale à la plus-value de cession.

Cas 2 : la plus-value de cession avant application de l'abattement est supérieure à la plus-value latente avant application de l'abattement. La base imposable aux prélèvements sociaux est alors égale à la plus-value latente.

330

Le surplus de prélèvements sociaux est, le cas échéant, dégrevé ou restitué.

340

Exemples :

1/ Plus-value réelle de cession nette de l'abattement inférieure à la plus-value latente nette de l'abattement.

M. X acquiert, en N, 5 000 titres de la société A pour une valeur unitaire de 10 € (titres identifiables).

En N+6, M. X transfère son domicile fiscal hors de France. Les titres de M. X entrent dans le champ d'application du dispositif de l'*exit tax* et les conditions permettant de bénéficier de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150-0 D ter du CGI sont remplies. Il bénéficie d'un abattement d'un tiers sur la plus-value latente.

La valeur unitaire de ses titres est évaluée à cette date à 14,80 €. La plus-value latente avant abattement est donc de $(14,80 - 10) \times 5000 = 24\,000$ €.

Après application d'un abattement d'un tiers à l'impôt sur le revenu (8 000€), la plus-value latente imposable à l'impôt sur le revenu est de 16 000€.

L'impôt correspondant à cette plus-value latente est de :

- $16\,000 \times 19\% = 3\,040$ € à l'impôt sur le revenu ;

- $24\,000 \times 15,5\% = 3\,720$ € au titre des prélèvements sociaux.

Soit un total d'impôt de 6 760 €.

En N+7, M. X cède ses 5 000 titres au prix unitaire de 16 €. Il réalise donc une plus-value de cession de :

$(16 - 10) \times 5\,000 = 30\,000$ €.

Après application d'un abattement de deux tiers à l'impôt sur le revenu (20 000€), la plus-value de cession imposable à l'impôt sur le revenu est égale à 10 000 €.

La plus-value de cession réalisée en N+7 nette de l'abattement (10 000 €) étant inférieure à la plus-value latente nette de l'abattement (16 000 €) constatée sur ces mêmes titres en N+6, le montant d'impôt sur le revenu exigible est limité au montant de l'impôt sur le revenu calculé sur la plus-value de cession (nette de l'abattement de deux tiers déterminé au jour de la cession), soit :

$[30\,000 - (30\,000 \times 2/3)] \times 19\% = 1\,900$ € (impôt sur le revenu exigible).

En ce qui concerne les prélèvements sociaux, le montant exigible est limité au montant de l'impôt

calculé sur la plus-value latente, étant donné que la plus-value de cession (30 000 €) est supérieure au montant de la plus-value latente (24 000€), soit un montant de prélèvements sociaux exigible de 3 720 €.

La différence (6 760 - (1 900 + 3 720)) = 1 140 € est dégrévée ou restituée.

350

2/ Plus-value réelle de cession nette de l'abattement calculé le jour de la cession supérieure à la plus-value latente nette de l'abattement calculé le jour du transfert.

M. X acquiert, en N, 5 000 titres de la société A pour une valeur unitaire de 10 € (titres identifiables).

En N+6, M. X transfère son domicile fiscal hors de France. Les titres de M. X entrent dans le champ d'application du dispositif de l'« *exit tax* » et les conditions permettant de bénéficier de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150-0 D ter du CGI sont remplies. Il bénéficie d'un abattement d'un tiers sur la plus-value latente.

La valeur unitaire de ses titres est évaluée à cette date à 14,80 €. La plus-value latente avant abattement est de :

$$(14,80 - 10) \times 5\,000 = 24\,000 \text{ €}.$$

Après application d'un abattement d'un tiers à l'impôt sur le revenu (8 000€), la plus-value latente imposable à l'impôt sur le revenu est de 16 000€.

L'impôt correspondant à cette plus-value latente est de :

$$- 16\,000 \times 19\% = 3\,040 \text{ € à l'impôt sur le revenu ;}$$

$$- 24\,000 \times 15,5\% = 3\,720 \text{ € au titre des prélèvements sociaux.}$$

Soit un total d'impôt de 6 760 €.

En N+7, M. X cède ses 5 000 titres au prix unitaire de 28 €. Il réalise donc une plus-value de cession de :

$$(28 - 10) \times 5\,000 = 90\,000 \text{ €}.$$

Après application d'un abattement de deux tiers à l'impôt sur le revenu (60 000€), la plus-value de cession à l'impôt sur le revenu est égale à 30 000€.

La plus-value de cession réalisée en N+7 nette de l'abattement (30 000 €) étant supérieure à la plus-value latente nette de l'abattement (16 000 €) constatée sur ces mêmes titres en N+6, le montant d'impôt sur le revenu exigible est limité au montant de l'impôt sur le revenu calculé sur la plus-value latente lors du transfert de domicile fiscal hors de France (nette de l'abattement déterminé au jour de la cession, soit deux tiers), soit :

$$[24\,000 - (24\,000 \times 2/3)] \times 19\% = 1\,520 \text{ €}.$$

En ce qui concerne les prélèvements sociaux, le montant exigible est limité au montant de l'impôt calculé sur la plus-value latente, étant donné que la plus-value de cession (90 000 €) est supérieure au montant de la plus-value latente (24 000€), soit un montant de prélèvements sociaux exigible de 3 720 €.

La différence (6 760 - (1 520 + 3 720)) = 1 520 € est dégrévée ou restituée.

D. En cas de réalisation d'une plus-value imposée conformément à l'article 244 bis B du CGI

360

Sous réserve des conventions internationales, les gains de cession mentionnés à l'article 150-0 A du CGI réalisés par des personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France sont imposables en France en application des dispositions de l'article 244 bis B du CGI lorsqu'ils portent sur une participation substantielle dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France (BOI-RPPM-PVBMI-10-40-20 au II-B).

370

Dans l'hypothèse où la plus-value de cession, effectivement imposée conformément à l'article 244 bis B du CGI et aux conventions internationales, porte sur des titres pour lesquels le contribuable a constaté une plus-value latente lors du transfert de son domicile fiscal hors de France, l'impôt sur le revenu afférent à cette plus-value latente est dégrevé ou restitué selon qu'il a fait l'objet ou non d'un sursis de paiement.

380

Dans cette situation, les prélèvements sociaux (BOI-RPPM-PSOC) ne sont pas dégrevés ou restitués. Si la plus-value latente bénéficiait d'un sursis de paiement, il expire lors de cette cession. Les prélèvements sociaux doivent alors être acquittés dans les conditions prévues dans le BOI-RPPM-PVBMI-50-10-50 au III § 220.

E. Fraction de moins-value réelle imputable sur les plus-values de même nature

390

Lorsque le contribuable avait constaté une plus-value latente sur des titres lors de son transfert de domicile fiscal hors de France, et qu'il constate une moins-value réelle sur ces mêmes titres (cf. II-B §270), l'impôt afférent à la plus-value latente est dégrevé ou restitué.

400

Lorsque les conditions d'application de l'abattement pour durée de détention prévu par l'article 150-0 D ter du CGI sont remplies, la moins-value réalisée lors de la cession ou du rachat est réduite de l'abattement pour durée de détention déterminé au jour de la réalisation de la moins-value.

410

Dès lors que le contribuable a transféré son domicile fiscal dans un État mentionné au premier tiret du BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30 au III-A § 40, une fraction de cette moins-value nette de l'abattement pour durée de détention éventuellement applicable est imputable sur les plus-values imposables conformément à l'article 244 bis B du CGI réalisées au titre de la même année.

420

La fraction de moins-value est reportable, pour son montant non encore imputé, pendant les dix années suivant celle de sa réalisation. Elle est ainsi imputable sur les plus-values de même nature réalisées durant cette période. Il s'agit des plus-values imposables conformément à l'article 244 bis B du CGI ou, lorsque le contribuable transfère de nouveau son domicile fiscal en France, sur les plus-values imposables conformément à l'article 150-0 A du CGI.

430

La fraction de moins-value imputable ou reportable est calculée de la manière suivante :

$$\text{Montant de la moins-value réelle nette de l'abattement pour durée de détention calculé au jour de la cession} \times \frac{\text{(Taux d'imposition applicable en France lors du transfert de domicile fiscal hors de France – Taux d'imposition applicable dans l'État de résidence lors de la réalisation de la moins-value)}}{\text{Taux d'imposition applicable en France lors du transfert de domicile fiscal hors de France}}$$

440

Le taux d'imposition applicable en France s'entend de la somme du taux d'imposition à l'impôt sur le revenu des plus-values mobilières et du taux global d'imposition aux prélèvements sociaux mentionnés dans le [BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30](#) au II.

450

Lorsque l'État de résidence n'impose pas les plus-values mobilières, la moins-value réelle nette de l'abattement pour durée de détention est imputable en totalité.

Lorsque l'État de résidence impose les plus-values mobilières à un taux supérieur au taux d'imposition applicable en France, la moins-value réelle nette de l'abattement pour durée de détention n'est pas imputable.

460**Exemple :**

M. X acquiert, en N, 5 000 titres de la société A pour une valeur unitaire de 10 € (titres identifiables).

En N+6, M. X transfère son domicile fiscal hors de France dans un État de l'Union européenne. Les titres de M. X entrent dans le champ d'application du dispositif de l' *exit tax* et les conditions permettant de bénéficier de l'abattement pour durée de détention prévu à l'[article 150-0 D ter du CGI](#) sont remplies. Il bénéficie d'un abattement d'un tiers sur la plus-value latente.

La valeur unitaire de ses titres est évaluée à cette date à 14,80 €. La plus-value latente avant abattement est de :

$$(14,80 - 10) \times 5000 = 24\,000 \text{ €}.$$

Après application d'un abattement d'un tiers à l'impôt sur le revenu (8 000€), la plus-value latente imposable à l'impôt sur le revenu est de 16 000€.

L'impôt correspondant à cette plus-value latente est de :

- 16 000 x 19 % = 3 040 € à l'impôt sur le revenu ;
- 24 000 x 15,5 % = 3 720 € aux prélèvements sociaux.

Soit un total d'impôt de 6 760 €.

En N+7, M. X cède ses 5 000 titres au prix unitaire de 9 €. Il réalise donc une moins-value de cession de :

$$(9 - 10) \times 5\,000 = - 5\,000 \text{ €}.$$

Après application d'un abattement de deux tiers à l'impôt sur le revenu (3 333 €), la moins-value de cession à l'impôt sur le revenu est égale à 1 667 €. L'impôt (impôt sur le revenu et prélèvements sociaux) calculé sur la plus-value latente (soit 6 760 €) est dégrèvé ou restitué.

Il réalise en N+11 une plus-value imposable conformément à l'article 244 bis B du CGI d'un montant de 10 000 €.

La fraction de moins-value imputable sur cette plus-value de 10 000 € est de :

$$1\,667 \times [(34,5 \% - 15 \%) / 34,5 \%) = 942 \text{ €}.$$

Remarque : Le taux de « 15 % » correspond à un taux fictif d'imposition des plus-values dans l'État de résidence du contribuable.

Soit une plus-value nette imposable au titre de l'année N + 11 de $10\,000 - 942 = 9\,058 \text{ €}$, et un impôt correspondant de $9\,058 \times 19 \% = 1\,721 \text{ €}$.

Remarque : Les prélèvements sociaux ne s'appliquent pas aux plus-values de cession de droits sociaux réalisées par les non-résidents.

F. Imputation de l'impôt acquitté hors de France

470

Une fraction de l'impôt acquitté hors de France lors de la réalisation par le contribuable de l'une des opérations mentionnées au a du 1 du VII de l'article 167 bis du CGI (cession, rachat, annulation et remboursement) est imputable sur l'impôt (impôt sur le revenu et prélèvements sociaux) afférent à la plus-value latente lorsque les conditions suivantes sont remplies :

480

- l'impôt acquitté hors de France constitue un impôt personnel sur le revenu assis sur les plus-values de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux ;

- et les plus-values sont calculées à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres concernés retenu pour la détermination de la plus-value constatée lors du transfert du domicile fiscal hors de France.

490

En particulier, aucune imputation ne peut être effectuée dans l'hypothèse où l'impôt acquitté hors de France est établi sur une plus-value déterminée par différence entre le prix de cession et la valeur des titres à la date du transfert du domicile fiscal hors de France. De la même manière, aucune imputation n'est possible si l'impôt acquitté hors de France correspond à des droits de mutation à titre gratuit acquittés par le bénéficiaire d'une transmission des titres concernés.

Aucun impôt acquitté dans l'État de résidence lors de la donation ne peut être imputé sur l'impôt dû en France.

500

Afin de permettre son imputation, l'impôt acquitté hors de France (dans l'État de résidence du contribuable) est converti en euros sur la base du taux de change en vigueur à la date de son paiement.

La fraction de l'impôt étranger est, dans un premier temps, imputable sur les prélèvements sociaux dus sur la plus-value latente (plafonnée au montant de la plus-value réelle) puis, dans un second temps, sur l'impôt sur le revenu dû sur cette même plus-value latente (déterminée en fonction du montant de la plus-value réelle et de l'abattement pour durée de détention déterminé au jour de la cession ou du rachat).

La fraction de l'impôt étranger imputable sur les prélèvements sociaux dus sur la plus-value latente est

déterminée de la manière suivante :

$$\text{Impôt acquitté hors de France} \times \frac{\text{Montant de la plus-value latente, plafonné au montant de la plus-value réelle, calculé avant application de l'abattement pour durée de détention}}{\text{Plus-value imposée par l'État de résidence}}$$

Le reliquat de l'impôt étranger (égal à la différence entre le montant de l'impôt étranger et la fraction imputée sur les prélèvements sociaux dans les conditions décrites ci-dessus) est imputé sur l'impôt sur le revenu dû sur la plus-value latente de la manière suivante :

$$\text{Reliquat de l'impôt acquitté hors de France} \times \frac{\text{Montant de la plus-value latente, plafonné au montant de la plus-value réelle, calculé après application de l'abattement pour durée de détention au jour de la cession}}{\text{Plus-value imposée par l'État de résidence}}$$

L'imputation de l'impôt étranger est limitée au montant de l'impôt sur le revenu (calculé sur la plus-value latente déterminée en fonction du montant de la plus-value réelle et de l'abattement pour durée de détention déterminé au jour de la cession ou du rachat) et des prélèvements sociaux (calculés sur la plus-value latente déterminée en fonction du montant de la plus-value réelle) exigibles en France au titre de la plus-value latente concernée.

Remarque : lorsque l'impôt sur le revenu a été dégrèvé ou restitué à l'expiration du délai de huit ans prévu au I-A-1 §10, l'imputation de l'impôt étranger est effectuée sur les seuls prélèvements sociaux afférents à la plus-value latente, dont le montant est plafonné au montant de la plus-value réelle.

510

Lorsqu'elle est applicable, cette imputation est effectuée soit :

- par voie de dégrèvement lorsque le contribuable a bénéficié du sursis de paiement au titre de la plus-value latente concernée et que le montant d'impôt dû dans l'État de résidence du contribuable a été acquitté par ce dernier antérieurement à l'exigibilité de l'impôt afférent à la créance en France ;
- par voie de restitution lorsque le contribuable n'a pas bénéficié du sursis de paiement au titre de la plus-value latente concernée et/ou que le montant d'impôt dû dans l'État de résidence du contribuable a été acquitté par ce dernier postérieurement à l'exigibilité de l'impôt afférent à la créance en France.

520

Cette imputation est effectuée sur justification par le contribuable du paiement de l'impôt acquitté hors de France et des éléments relatifs à sa liquidation. Ainsi, il appartient au contribuable de présenter un document officiel de l'administration fiscale de son État de résidence au moment de la réalisation de l'événement concerné. Ce document doit permettre de justifier de la nature de l'impôt acquitté hors de France, de sa base, de son montant et de son rattachement à l'événement affectant la plus-value latente.

530

Exemple :

M. X acquiert, en N, 5 000 titres de la société A pour une valeur unitaire de 10 € (titres identifiables).

En N+6, M. X transfère son domicile fiscal hors de France. Les titres de M. X entrent dans le champ d'application du dispositif de l' *exit tax* et les conditions permettant de bénéficier de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150-0 D ter du CGI sont remplies. Il bénéficie d'un abattement d'un tiers sur la plus-value latente.

La valeur unitaire de ses titres est évaluée à cette date à 14,80 €. La plus-value latente est donc de :

$$(14,80 - 10) \times 5000 = 24\,000 \text{ €}.$$

Après application d'un abattement d'un tiers à l'impôt sur le revenu (8 000€), la plus-value latente imposable à l'impôt sur le revenu est de 16 000€.

L'impôt correspondant à cette plus-value latente est de :

$$- 16\,000 \times 19\% = 3\,040 \text{ € à l'impôt sur le revenu ;}$$

$$- 24\,000 \times 15,5\% = 3\,720 \text{ € au titre des prélèvements sociaux.}$$

Soit un total d'impôt de 6 760 €.

En N+7, M. X cède ses 5 000 titres au prix unitaire de 25 €. Il réalise donc une plus-value de cession de :

$$(25 - 10) \times 5\,000 = 75\,000 \text{ €}.$$

Après application d'un abattement de deux tiers à l'impôt sur le revenu (50 000 €), la plus-value de cession imposable à l'impôt sur le revenu est égale à 25 000 €.

La plus-value de cession réalisée en N+7 nette de l'abattement (25 000 €) étant supérieure à la plus-value latente nette de l'abattement (16 000 €) constatée sur ces mêmes titres en N+6, le montant d'impôt sur le revenu exigible est limité au montant de l'impôt sur le revenu calculé sur la plus-value latente lors du transfert de domicile fiscal hors de France (nette de l'abattement déterminé au jour de la cession soit deux tiers), soit :

$$[24\,000 - (24\,000 \times 2/3)] \times 19\% = 1\,520 \text{ €}.$$

En ce qui concerne les prélèvements sociaux, le montant exigible est limité au montant de l'impôt calculé sur la plus-value latente, étant donné que la plus-value de cession (75 000 €) est supérieure au montant de la plus-value latente (24 000€), soit un montant de prélèvements sociaux exigible de 3 720 €.

Par ailleurs, le contribuable est imposé dans son État de résidence au titre de la plus-value de cession à un taux global de 18 %, soit un impôt acquitté de : $75\,000 \times 18\% = 13\,500 \text{ €}$.

Remarque : Le taux de «18 %» correspond à un taux fictif d'imposition des plus-values dans l'État de résidence du contribuable.

Le montant d'impôt étranger imputable sur les prélèvements sociaux est de :

$$13\,500 \times (24\,000 / 75\,000) = 4\,320 \text{ €, limité au montant des prélèvements sociaux soit 3 720 €}.$$

Le montant de reliquat d'impôt étranger imputable sur l'impôt sur le revenu est de :

$$9\,780 \times (8\,000 / 75\,000) = 1\,043 \text{ €}.$$

Au final, le contribuable acquitte la somme de : $(1\,520 + 3\,720) - (3\,720 + 1\,043) = 477 \text{ €}$.