

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-ISF-40-60-20160707

Date de publication : 07/07/2016

Date de fin de publication : 11/10/2018

PAT - ISF - Calcul de l'impôt - Plafonnement

Positionnement du document dans le plan :

PAT - Impôts sur le patrimoine
Impôt de solidarité sur la fortune
Titre 4 : Calcul de l'impôt
Chapitre 6 : Plafonnement

Sommaire :

I. REDEVABLES CONCERNÉS

II. MODALITÉS DU PLAFONNEMENT

A. Premier terme de la comparaison : les impôts à prendre en compte

1. Impôt de solidarité sur la fortune
2. Impôt sur le revenu
 - a. Cas général
 - b. Cas particuliers
 - c. Prélèvements libératoires et prélèvements assimilés à de l'impôt sur le revenu

3. Autres impositions sur le revenu

B. Deuxième terme de la comparaison : les revenus à prendre en compte

1. Cas général
2. Cas particulier des déficits

III. Exemples de calcul du plafonnement.

1

En application de l'[article 885 V bis du code général des impôts \(CGI\)](#), l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) du redevable ayant son domicile fiscal en France est réduit de la différence entre :

- d'une part, le total de cet impôt et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente, calculés avant imputation des seuls crédits d'impôt représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger et des retenues non libératoires ;

- d'autre part, 75 % du total des revenus mondiaux nets de frais professionnels de l'année précédente, après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'[article 156 du CGI](#), ainsi que des revenus exonérés d'impôt sur le revenu et des produits soumis à un prélèvement libératoire réalisés au cours de la même année en France ou hors de France.

10

Le plafonnement de l'ISF permet ainsi de limiter la somme de cet impôt et des impôts sur les revenus de l'année précédente à 75 % de ces revenus. Si ce pourcentage est dépassé, l'excédent constaté vient en diminution de l'ISF dû ; cet excédent n'est ni imputable sur d'autres impositions ni restituable.

I. REDEVABLES CONCERNÉS

20

Seuls les redevables de l'ISF qui ont leur domicile fiscal en France ([BOI-PAT-ISF-20](#)) peuvent bénéficier du plafonnement.

Le domicile fiscal des redevables s'apprécie au 1^{er} janvier de chaque année d'imposition.

Ainsi, la personne qui a son domicile fiscal en France au premier jour de la période d'imposition bénéficie du plafonnement, y compris en cas de transfert ultérieur de ce domicile hors de France. A l'inverse, la personne qui installe son domicile fiscal en France en cours d'année ne peut bénéficier du dispositif de plafonnement au titre de cette même année.

Par ailleurs, par un [arrêt du 14 février 1995 \(affaire C-279/93, Schumacker\)](#), la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que les États membres, qui sont fondés à traiter différemment les non-résidents de leurs résidents, doivent en revanche les traiter à l'identique lorsque les premiers se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'État concerné la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des seconds. Par suite, les personnes concernées, dites "non-résidents Schumacker" (pour plus de précisions, se reporter au [BOI-IR-DOMIC-40](#)), sont éligibles au dispositif de plafonnement de l'ISF dans les conditions et selon les modalités prévues à l'article 885 V bis du CGI.

II. MODALITÉS DU PLAFONNEMENT

30

Pour un redevable donné, le mécanisme du plafonnement implique de déterminer :

- d'une part, le total de l'ISF et des impôts dus en France et à l'étranger au titre des revenus et produits de l'année précédente (cf. [II-A § 40 à 150](#)) ;
- d'autre part, le total de ces revenus et produits de l'année précédente (cf. [II-B § 160 et suivants](#)).

Si le premier terme est supérieur à 75 % du second, l'excédent vient en diminution de l'ISF. Cet excédent n'est ni imputable sur d'autres impositions ni restituable.

A. Premier terme de la comparaison : les impôts à prendre en compte

1. Impôt de solidarité sur la fortune

40

Il s'agit de l'impôt dû au titre de l'année d'imposition par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France. Le montant à retenir est celui qui est obtenu après imputation, le cas échéant, des réductions d'impôts prévues à l'article 885 V bis du CGI, à l'article 885-0 V bis B du CGI et à l'article 885-0 V bis A du CGI au titre respectivement de souscriptions au capital de PME et assimilées, de souscriptions au capital des ESUS et de dons à certains organismes d'intérêt général.

2. Impôt sur le revenu

50

L'impôt sur le revenu à prendre en considération est celui qui est dû, en France ou à l'étranger, au titre des revenus perçus l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF. Des dispositions particulières sont prévues lorsque la cotisation d'impôt sur le revenu tient compte des revenus de personnes dont les biens n'entrent pas dans l'assiette de l'ISF du redevable.

a. Cas général

60

Il y a lieu de tenir compte des cotisations d'impôt sur le revenu dues :

- en France ou à l'étranger. A cet égard, peu importe que ces cotisations soient calculées d'après un barème progressif ou selon un taux proportionnel. En revanche, il est fait abstraction des cotisations d'impôt sur le revenu exigibles à l'étranger qui constituent un crédit d'impôt imputable sur la cotisation due en France ainsi que des retenues non libératoires ;

- au titre de l'année qui précède celle au titre de laquelle l'ISF est établi. Ainsi, pour l'ISF établi au titre de l'année N, les cotisations d'impôt sur le revenu à retenir sont celles qui sont dues au titre des revenus perçus en N-1 ;

- à raison des revenus perçus par chaque membre du foyer fiscal au sens de l'ISF, qui a son domicile fiscal en France. Il s'agit donc des cotisations établies d'après les revenus de la personne imposable à l'ISF et, le cas échéant, de son conjoint (ou partenaire à un PACS) et de leurs enfants mineurs dont ils ont l'administration légale des biens ou, en cas de concubinage notoire, des cotisations correspondant aux revenus de chaque concubin et des enfants mineurs dont ils ont l'administration légale des biens.

70

Le montant des cotisations d'impôt sur le revenu est celui obtenu :

- après application, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, de la décote et des réductions et crédits d'impôt non représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger ;

- mais avant imputation des crédits d'impôt représentatifs d'une imposition acquittée à l'étranger et des retenues non libératoires.

b. Cas particuliers

80

Conformément au deuxième alinéa du II de l'[article 885 V bis du CGI](#), lorsque l'impôt sur le revenu a porté sur des revenus de personnes dont les biens n'entrent pas dans l'assiette de l'ISF du redevable, la cotisation d'impôt sur le revenu est réduite, pour l'application du plafonnement, suivant le pourcentage du revenu de ces personnes par rapport au revenu total.

Cette disposition permet de tenir compte du fait que les membres du foyer fiscal peuvent ne pas être les mêmes en matière d'ISF et d'impôt sur le revenu, en raison des définitions différentes du foyer fiscal et des dates auxquelles il convient de se placer pour apprécier sa composition.

90

Il en est ainsi notamment dans les cas suivants :

- enfants majeurs rattachés : les contribuables peuvent compter à charge, par la voie du rattachement, leurs enfants majeurs ou mariés ou chargés de famille ([CGI, art. 6, 3](#) et [CGI, art. 196 B](#)). Dans cette situation, les revenus de ces enfants sont ajoutés à ceux de leurs parents pour le calcul de l'impôt sur le revenu alors qu'il n'en est pas de même de leurs biens pour l'établissement de l'ISF ;

- personne invalide comptée à charge : un contribuable peut considérer comme étant à sa charge, à la condition qu'elles vivent sous son toit, les personnes titulaires de la carte d'invalidité prévue à l'[article L. 241-3 du code de l'action sociale et des familles \(CASF\)](#) [[CGI, art. 196 A bis](#)]. Le contribuable qui fait application de cette disposition inclut dans son revenu imposable les revenus de la personne invalide mais pas les biens de celle-ci dans sa base imposable à l'ISF ;

- mariage ou conclusion d'un pacte civil de solidarité (PACS) : dans le cas particulier où le redevable s'est marié ou a conclu un PACS l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF, les cotisations s'entendent ainsi de la somme de celles établies au nom de chaque futur conjoint ou partenaire en cas d'imposition séparée ou de celle établie au nom du ménage en cas d'imposition commune ;

- divorce, séparation de corps ou dissolution de PACS : en application du 6 de l'article 6 du CGI, une imposition au nom de chacun des ex-conjoints pour ses revenus propres et pour la quote-part des revenus communs lui revenant est établie ;

- décès de l'un des conjoints (ou partenaires à un PACS) : au regard de l'impôt sur le revenu, deux impositions sont établies : l'une au nom du ménage pour les revenus perçus par les deux conjoints du 1^{er} janvier à la date du décès ; l'autre au nom du conjoint survivant pour les revenus propres dont il a disposé de la date du décès au 31 décembre. Une imposition commune à l'impôt sur le revenu est ainsi établie au titre d'une partie de l'année du décès. Or, l'ISF dû au titre de l'année qui suit cet événement ne concerne que le conjoint survivant.

100

Dans les différentes situations visées au **II-A-2-b § 90**, les cotisations d'impôt sur le revenu doivent être réduites de la part correspondant aux revenus des personnes qui ne font pas partie du foyer fiscal du redevable de l'ISF. En l'absence de tels revenus, aucune réduction n'est opérée. Pour l'application de cette disposition, la cotisation calculée d'après le barème progressif et chacune des cotisations calculées selon un taux proportionnel sont appréciées distinctement, ainsi que les revenus qui leur servent respectivement de base.

110

Il convient donc d'effectuer les opérations suivantes :

- déterminer les revenus des personnes dont les biens n'entrent pas dans l'assiette de l'ISF du redevable, en distinguant selon qu'ils sont soumis au barème progressif ou à un taux proportionnel donné. Ces revenus sont appréciés pour leur montant net imposable, c'est-à-dire le montant qui est retenu pour la liquidation de l'impôt sur le revenu. Les revenus provenant de biens détenus en communauté (par exemple, revenus fonciers tirés d'un immeuble possédé en commun par des époux avant leur divorce) sont retenus à concurrence de la moitié de leur montant ;

- calculer le pourcentage des revenus mentionnés ci-dessus par rapport au revenu total et appliquer ce pourcentage à la cotisation d'impôt sur le revenu correspondante. Pour les revenus soumis au barème progressif, le revenu total s'entend de la somme des revenus nets catégoriels, avant imputation sur le revenu global des déficits et des charges ainsi que des abattements prévus à l'[article 157 bis du CGI](#) et à l'[article 196 B du CGI](#). Pour les revenus soumis à taux proportionnel, le revenu total s'entend du montant auquel s'applique le taux d'imposition ;

- déduire le résultat ainsi obtenu de la cotisation d'impôt sur le revenu correspondante.

c. Prélèvements libératoires et prélèvements assimilés à de l'impôt sur le revenu

120

Il y a lieu de tenir compte des prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu dus :

- en France ou à l'étranger. Il s'agit, par exemple, du prélèvement libératoire sur les produits de placements à revenu fixe ([CGI, art. 125 A](#)), d'application générale jusqu'en 2012 et résiduelle à compter de 2013 (produits d'épargne solidaire, bons du Trésor et assimilés placés sous le régime de l'anonymat et revenus et produits versés dans un État ou territoire non coopératif -ETNC- au sens de l'[article 238 0-A du CGI](#)), du prélèvement libératoire sur les produits des bons de capitalisation et placements de même nature ([CGI, art. 125-0 A](#)) ou du prélèvement libératoire sur les prestations de retraites versées sous forme de capital ([CGI, art. 163 bis](#)) ;

- au titre de l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF ;

- à raison des produits perçus par chaque membre du foyer fiscal au sens de l'ISF qui a son domicile fiscal en France.

130

Il y a également lieu de tenir compte de la taxe sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection ou d'antiquité prévue à l'[article 150 VI du CGI](#).

3. Autres impositions sur le revenu

140

Sont également ajoutés à l'ISF et à l'impôt sur le revenu dus par le redevable pour la détermination du premier terme de comparaison du calcul du plafonnement :

- la contribution sociale généralisée (CSG) prévue à l'[article L. 136-1 du code de la sécurité sociale \(CSS\)](#), due au titre des revenus d'activité et de remplacement perçus l'année précédente ;

- la CSG prévue à l'[article L. 136-6 du CSS](#), reproduit sous l'[article 1600-0 C du CGI](#), due au titre des revenus du patrimoine de l'année précédente ;
- la CSG, prévue à l'[article L. 136-7 du CSS](#), reproduit sous l'[article 1600-0 D du CGI](#), due au titre des produits de placements perçus l'année précédente ;
- le prélèvement social prévu à l'[article L. 245-14 du CSS](#) et à l'[article L. 245-15 du CSS](#), reproduit sous l'[article 1600-0 F bis du CGI](#), dû au titre des revenus du patrimoine et des produits de placement de l'année précédente ;
- la contribution additionnelle au prélèvement social prévue à l'[article L. 14-10-4 du CASF](#) ;
- la contribution additionnelle au prélèvement social prévue au III de l'[article L. 262-24 du CASF](#) ;
- le prélèvement de solidarité sur les revenus du patrimoine et sur les produits de placement prévu à l'[article 1600-0 S du CGI](#) ;
- les contributions pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) prévues aux [articles 15, 16 et 17 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale](#), reproduits respectivement sous l'[article 1600-0 G du CGI](#), l'[article 1600-0 H du CGI](#) et l'[article 1600-0 I du CGI](#), dont le taux est fixé à l'[article 19 de l'ordonnance n° 96-50](#) reproduit sous l'[article 1600-0 J du CGI](#), dues au titre des revenus et produits de l'année précédente ;
- la CRDS prévue à l'[article 14 de l'ordonnance n° 96-50](#), due au titre des revenus d'activité et de remplacement perçus l'année précédente ;
- la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus prévue à l'[article 223 sexies du CGI](#) (pour plus de précisions sur cette contribution, se reporter au [BOI-IR-CHR](#)) ;
- la contribution sociale libératoire assise sur les distributions et gains nets mentionnés à l'[article 80 quindécies du CGI](#) (parts de gestionnaires de fonds d'investissement à rendement subordonné, dites de "carried interest"), prévue à l'[article L. 137-18 du CSS](#) ;
- la contribution salariale assise sur les gains issus de la levée d'options sur titres (*stock-options*) ou de l'acquisition d'actions gratuites prévue à l'[article L. 137-14 du CSS](#) ;
- la contribution sur les "retraites chapeaux" prévue à l'[article L. 137-11-1 du CSS](#) ;
- la taxe sur les plus-values immobilières élevées prévue à l'[article 1609 nonies G du CGI](#) ;
- la taxe forfaitaire sur les cessions de terrains nus devenus constructibles (TFTC), prévue à l'[article 1529 du CGI](#) ;
- la taxe sur les cessions de terrains nus rendus constructibles prévue à l'[article 1605 nonies du CGI](#).

150

Il y a lieu de tenir compte de ces impositions sur le revenu dues à raison des revenus et produits perçus par chaque membre du foyer fiscal au sens de l'ISF, qui a son domicile fiscal en France.

B. Deuxième terme de la comparaison : les revenus à prendre en compte

1. Cas général

160

Sont pris en compte pour le calcul du plafonnement de l'ISF tous les revenus français ou étrangers réalisés au cours de l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI, ainsi que les revenus exonérés d'impôt sur le revenu et les produits soumis à un prélèvement libératoire réalisés au cours de la même année en France ou hors de France.

170

Les revenus réalisés, même s'ils sont exonérés en application des dispositions du CGI ou d'une convention internationale, s'entendent de ceux pour lesquels un fait générateur d'imposition est intervenu, au cours de l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF, pour l'un des impôts pris en compte au titre du plafonnement. Ce fait générateur peut être la cession (pour les plus-values), l'encaissement (pour des revenus) et, s'agissant des produits financiers, selon le cas, l'inscription en compte ou le retrait, le rachat, le dénouement ou la clôture d'un contrat, d'un compte ou d'un plan.

Sont pris en compte les revenus nets de frais professionnels de l'année précédente après déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI, auxquels s'ajoutent les revenus exonérés d'impôt sur le revenu réalisés au cours de la même année en France ou hors de France et les produits soumis à un prélèvement libératoire perçus par chaque membre du foyer fiscal au sens de l'ISF.

Les plus-values ainsi que tous les revenus sont déterminés sans considération des exonérations, seuils, réductions et abattements prévus par le CGI, à l'exception de ceux représentatifs de frais professionnels.

Les revenus à prendre en compte sont en conséquence :

- les revenus nets de frais professionnels de l'année précédente après déduction des seuls déficits catégoriels imputables en application de l'article 156 du CGI ;
- les plus-values de l'année précédente déterminées sans considération des seuils, exonérations, réductions et abattements prévus par le CGI ;
- les revenus exonérés d'impôt sur le revenu réalisés au cours de la même année en France ou hors de France ;
- et les produits de l'année précédant celle de l'imposition à l'ISF soumis à un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu.

180

Par suite, sont notamment pris en compte les revenus des différentes catégories déterminés comme il est indiqué ci-dessous.

Ces revenus sont totalisés compte non tenu de la déduction des charges du revenu global (CGI, art. 156, II), de l'abattement prévu en faveur des personnes âgées ou invalides (CGI, art. 157 bis) et de l'abattement pour enfants mariés ou chargés de familles rattachés (CGI, art. 196 B, al. 2).

Détermination des revenus pris en compte

Traitements et salaires (y compris avantages en nature)	Après déduction des frais professionnels (10 % ou frais réels)
Rémunération de dirigeants de sociétés (CGI, art. 62)	Après déduction des frais professionnels (10 % ou frais réels)
Pensions et rentes viagères à titre gratuit	Avant déduction de l'abattement de 10 % prévu au deuxième alinéa du a du 5 de l'article 158 du CGI.
Bénéfices industriels et commerciaux (BIC)	Après déduction des charges d'exploitation et déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI
Bénéfices non commerciaux (BNC)	Après déduction des charges d'exploitation et déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI
Bénéfices agricoles (BA)	Après déduction des charges d'exploitation et déduction des seuls déficits catégoriels dont l'imputation est autorisée par l'article 156 du CGI
Revenus professionnels imposés selon le régime des "micro-entreprises" (régime "micro BIC" ou "spécial BNC") Régime des auto-entrepreneurs (CGI, art. 151-0)	Chiffre d'affaires diminué de l'abattement prévu à l'article 50-0 du CGI ou à l'article 102 ter du CGI
Revenus exceptionnels ou différés soumis à l'impôt sur le revenu (IR) suivant le système du quotient	Année de perception du revenu, pour son montant total
Revenus de capitaux mobiliers (RCM)	Après déduction des seuls frais de garde et frais d'encaissement des coupons et, par suite, avant l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158 du CGI
Revenus fonciers	Montant net soumis à l'IR Ne sont pas pris en compte les déficits fonciers résultant d'intérêts d'emprunt ou d'autres dépenses pour la fraction du déficit excédant 10 700 €, ou 15 300 € pour les immeubles concernés par l'amortissement dit "Périssol"
Rentes viagères à titre onéreux	Montant net soumis à l'IR (déterminé d'après l'âge du crédientier lors de l'entrée en jouissance de la rente : CGI, art. 158, 6)
Plus-values immobilières : imposables ou exonérées	Déterminées sans considération des exonérations, seuils, réductions et abattements Montant à retenir = (Prix de vente) - (prix d'acquisition + frais d'acquisition)
Gains nets de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux (si sursis ou report d'imposition, cf. ci-dessous)	Les plus-values et moins-values de l'année sont déterminées sans considération des exonérations, seuils, réductions et abattements, notamment pour durée de détention Montant à retenir = (Prix de vente) - (prix d'acquisition + frais d'acquisition)
Plus-values de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux ayant donné lieu à sursis ou report d'imposition	cf. II-B-1 § 190

Revenus des produits d'épargne réglementée exonérés d'IR (CGI, art. 157, 7°, 7° ter, 7° quater, 9° quater et 22°)	Produits de l'année
Intérêts et primes d'épargne des PEL (CGI, art. 157, 9° bis)	Montant retenu pour l'imposition aux prélèvements sociaux au titre du 2° du II de l'article L. 136-7 du CSS
Intérêts des livrets d'épargne-entreprise (CGI, art. 157, 9° quinquies)	Retrait effectif des fonds
Produits attachés aux bons et contrats de capitalisation ainsi qu'aux placements de même nature (assurance-vie) souscrits auprès d'entreprises d'assurances établies en France ou hors de France.	Dénouement ou rachat total ou partiel du bon, contrat ou placement
Gain net ou rente viagère versée lors d'un retrait ou de la clôture d'un plan d'épargne en actions (PEA) ; CGI, art. 163 quinquies D	Retrait ou clôture d'un PEA
Revenus soumis au prélèvement forfaitaire libératoire (PFL)	Montant soumis au prélèvement
Revenus imposés suivant une base moyenne ou fractionnée (CGI, art. 84 A ; CGI, art. 75-0 B ; CGI, art. 100 bis)	Pour la fraction soumise chaque année à l'impôt
Prestations sociales et assimilées (CGI, art. 81, 2° et suivants)	Montant net perçu
Participation des salariés aux résultats de l'entreprise et produits correspondants (CGI, art. 163 bis AA)	Année de la délivrance des droits/titres/valeurs précédant celle de l'imposition à l'ISF
Abondement de l'entreprise sur un plan d'épargne salariale, notamment un PEE, et produits des sommes maintenues sur le plan pendant la période d'indisponibilité des titres correspondants (CGI, art. 163 bis B)	- s'agissant des produits, année de la délivrance des droits/titres/valeurs - s'agissant de l'abondement, année de versement par l'employeur de celui-ci
Gains de levée d'options sur titres (CGI, art. 80 bis) pour les options attribuées depuis le 28/09/2012 ; CGI, art. 80 bis, CGI, art. 163 bis C et CGI, art. 200 A, 6 pour celles attribuées jusqu'au 27/09/2012	- pour les options sur titres attribuées à compter du 28/09/2012, prise en compte des gains de levée d'options, soit différence entre valeur réelle de l'action à la date de levée de l'option et prix d'exercice de l'option, diminué le cas échéant du rabais excédentaire, au titre de l'année de disposition, de cession, de conversion au porteur ou de mise en location des titres correspondants (sauf opérations intercalaires) - pour les options sur titres attribuées jusqu'au 27/09/2012, prise en compte des gains de levée d'options au titre de l'année du fait générateur d'imposition Pour l'ensemble des options sur titres, prise en compte du rabais excédentaire, soit différence entre prix auquel l'action est offerte et 95 % de la moyenne des cours ou du cours moyen d'achat définis à l'article L. 225-177 du code de commerce et à l'article L. 225-179 du code de commerce, comme complément de salaire au titre de l'année de levée de l'option
Gains d'acquisition d'actions gratuites (CGI, art. 80 quaterdecies pour les attributions effectuées depuis le 28/09/2012 ; CGI, art. 80 quaterdecies et CGI, art. 200 A, 6 bis pour celles effectuées jusqu'au 27/09/2012)	Prise en compte des gains d'acquisition des actions gratuites, soit valeur des actions, nette le cas échéant de la participation symbolique exigée des bénéficiaires, à leur date d'attribution définitive, au titre de l'année de cession, de mise en location ou de conversion au porteur des actions correspondantes (sauf opérations intercalaires)
Gains de cession de titres souscrits en exercice de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) ; CGI, art. 163 bis G	Prise en compte des gains de cession des titres souscrits en exercice des BSPCE, correspondant à la différence entre prix de cession et prix de souscription des titres concernés, au titre de l'année de cession de ces titres

Parts de gestionnaires de fonds d'investissement à rendement subordonné (*carried interest*) [CGI, art. 80 quindecies, CGI, art. 150-0 A, II-8 et CGI, art. 163 quinquies C, II-1]

Prise en compte des produits (distributions et gains nets) de parts de *carried interest* au titre de l'année de leur imposition à l'impôt sur le revenu (pour plus de précisions, se reporter aux BOI-RPPM-PVBMI-60-10 et BOI-RPPM-PVBMI-60-20)

Remarques : Les moins-values de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux subies au cours d'une année, déterminées dans les conditions précisées dans le tableau ci-dessus, sont imputables sur les plus-values, déterminées dans les mêmes conditions, réalisées au cours de la même année ou des dix années suivantes dans les conditions prévues au 11 de l'article 150-0 D du CGI.

Dès lors que les moins-values immobilières ou sur biens meubles ne sont jamais déductibles des revenus imposables du contribuable pour le calcul de l'IR, celles-ci ne sont pas prises en compte pour le calcul du plafonnement.

Les revenus soumis à la taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux et les objets d'art, de collection ou d'antiquité en application de l'article 150 VI du CGI sont pris en compte pour le calcul du plafonnement. Il est admis que le montant à prendre en compte à ce titre s'entend non pas du prix de cession qui a servi de base à cet impôt, mais du montant de la plus-value correspondant au montant d'impôt acquitté (y compris la CRDS), obtenue en divisant le montant de la taxe acquittée par le taux d'imposition applicable aux plus-values sur biens meubles, augmenté du taux de la CRDS.

Il est admis que les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance, qui sont exonérés d'impôt sur le revenu en application du II de l'article 15 du CGI, ne sont pas pris en compte pour le calcul du plafonnement.

190

Les plus-values de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux placées en report d'imposition ou ayant donné lieu à sursis d'imposition sont prises en compte au titre de l'année d'expiration du report ou du sursis.

(200)

2. Cas particulier des déficits

210

Sont seuls pris en compte pour le calcul du plafonnement de l'ISF au titre d'une année les déficits catégoriels retenus pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année précédente.

A cet égard, il est rappelé qu'en application de l'article 156 du CGI, le déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus est, sauf dispositions contraires, imputé sur le revenu global de la même année. Si cette imputation ne peut être intégralement opérée, l'excédent du déficit est, en principe, reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.

220

Les déficits dont l'imputation au titre de l'année de leur réalisation n'est pas autorisée par l'article 156 du CGI sont retenus pour le calcul du plafonnement au titre de l'année de leur imputation pour le calcul de l'impôt sur le revenu du redevable.

III. Exemples de calcul du plafonnement.

230

Exemple n° 1 : M. X, célibataire, dispose au 1^{er} janvier 2013 d'un patrimoine net taxable à l'ISF de 5 000 000 €. Il a perçu en 2012 des salaires nets de frais professionnels d'un montant de 75 000 € et a réalisé une plus-value immobilière de 5 000 € lors de la vente de sa résidence principale, qui est donc exonérée.

L'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2012 s'élève à 17 392 €. L'ISF (après imputation de l'ISF théorique : 35 690 €) s'élève, avant plafonnement, à 35 333 €.

Calcul du plafonnement :

- montant des impôts à prendre en compte : $17\,392 + 35\,333 = 52\,725$ € ;

- revenus pris en compte : $75\,000 + 5\,000 = 80\,000$ € ;

- plafond des revenus : $80\,000 \times 75\% = 60\,000$ €.

Le plafond des revenus (60 000 €) étant supérieur au total des impôts dus (52 725 €), le plafonnement de l'ISF n'a pas lieu de s'appliquer au cas particulier. L'ISF dû s'élève donc à 35 333 €.

240

Exemple n° 2 : M. et Mme X, mariés avec 3 enfants à charge, disposent au 1^{er} janvier 2013 d'un patrimoine net taxable à l'ISF de 9 000 000 €. M. X a perçu en 2012 des salaires nets de frais professionnels d'un montant de 75 000 € ; Mme X n'a pour sa part perçu aucun revenu.

L'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2012 s'élève à 5 144 €. L'ISF (après imputation de l'ISF théorique : 85 690 €) s'élève, avant plafonnement, à 84 619 €.

Calcul du plafonnement :

- montant des impôts à prendre en compte : $5\,144 + 84\,619 = 89\,763$ € ;

- revenus pris en compte : 75 000 € ;

- plafond des revenus : $75\,000 \times 75\% = 56\,250$ €.

Le montant des impôts dus (89 763 €) étant supérieur au plafond des revenus (56 250 €), le plafonnement de l'ISF trouve à s'appliquer au cas particulier :

- plafonnement : $89\,763 - 56\,250 = 33\,513$ € ;

- montant de l'ISF dû : $84\,619 - 33\,513 = 51\,106$ €.