

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMI-20-30-40-30-04/03/2016

Date de publication : 04/03/2016

Date de fin de publication : 20/12/2019

RPPM - Plus-values sur biens meubles incorporels - Base d'imposition - Abattements pour durée de détention renforcés - Dispositions communes - Modalités de calcul des abattements

Positionnement du document dans le plan :

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier

Plus-values sur biens meubles incorporels

Titre 2 : Base d'imposition

Chapitre 3 : Abattements pour durée de détention renforcés

Section 4 : Dispositions communes

Sous-section 3 : Modalités de calcul des abattements

Sommaire :

I. Assiette de l'abattement proportionnel pour durée de détention renforcé et de l'abattement fixe de 500 000 €

II. Abattements pour durée de détention renforcés

A. Taux de l'abattement pour durée de détention renforcé

B. Abattement fixe de 500 000 € prévu à l'article 150-0 D ter du CGI

III. Modalités de décompte de la durée de détention

IV. Situation particulière : les titres ou droits cédés ne sont pas tous éligibles aux mêmes abattements pour durée de détention

A. Les titres ou droits cédés sont identifiables

B. Les titres ou droits sont fongibles

1. Les titres ou droits cédés ont été acquis ou souscrits au même prix et à la même date

2. Les titres ou droits ont été acquis ou souscrits à des prix et à des dates différents

a. Étape 1 : détermination du gain net total de cession selon la règle du prix moyen pondéré (PMP) d'acquisition

b. Étape 2 : répartition des quantités cédées en fonction de leur date d'acquisition

c. Étape 3 : répartition des quantités cédées en fonction de l'abattement (renforcé ou de droit commun) qui leur est applicable

d. Étape 4 : répartition du gain net total de cession par type et par taux d'abattement applicable

I. Assiette de l'abattement proportionnel pour durée de détention renforcé et de l'abattement fixe de 500 000 €

1

L'assiette de l'abattement proportionnel pour durée de détention renforcé mentionné au 1 quater de l'[article 150-0 D du code général des impôts \(CGI\)](#) et celle de l'abattement fixe de 500 000 € prévu à l'[article 150-0 D ter du CGI](#) sont déterminées suivant les mêmes modalités que celles prévues pour l'abattement de droit commun mentionné au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI.

Pour plus de précisions sur les modalités de détermination de l'assiette de l'abattement pour durée de détention renforcé et de l'abattement fixe, il convient donc de se reporter au [I § 1 à 50 du BOI-RPPM-PVBMI-20-20-20-10](#).

II. Abattements pour durée de détention renforcés

A. Taux de l'abattement pour durée de détention renforcé

10

Par dérogation aux dispositions du 1 ter de l'[article 150-0 D du CGI](#), le A du 1 quater de l'article 150-0 D du CGI prévoit que certains gains nets sont réduits d'un abattement égal à :

- 50 % de leur montant lorsque les actions, parts ou droits sont détenus depuis au moins un an et moins de quatre ans à la date de la cession ;
- 65 % de leur montant lorsque les actions, parts ou droits sont détenus depuis au moins quatre ans et moins de huit ans à la date de la cession ;
- 85 % de leur montant lorsque les actions, parts ou droits sont détenus depuis au moins huit ans à la date de la cession.

Lorsque les actions, parts ou droits cédés sont détenus depuis moins d'un an à la date de la cession, les gains nets réalisés à cette occasion ne bénéficient d'aucun abattement.

20

Pour rappel, l'abattement pour durée de détention renforcé prévu au 1 quater de l'[article 150-0 D du CGI](#) s'applique aux gains nets suivants :

- gains nets retirés de la cession ou du rachat de titres ou droits d'une petite ou moyenne entreprise (PME) de moins de dix ans à la date de la souscription ou d'acquisition de ces mêmes titres (CGI, art. 150-0 D, 1 quater-B-1° ; [BOI-RPPM-PVBMI-20-30-10](#)) ;
- gains nets retirés de la cession ou du rachat de titres ou droits d'une PME par les dirigeants à l'occasion de leur départ à la retraite (CGI, art. 150-0 D, 1 quater-B-2° et [CGI, art. 150-0 D ter](#) ; [BOI-RPPM-PVBMI-20-30-30](#)) ;

- gains nets de cession de titres lorsque cette cession est réalisée au profit de l'un des membres du groupe familial du cédant (CGI, art. 150-0 D, 1 quater-B-3° ; [BOI-RPPM-PVBMI-20-30-20](#)).

30

En cas de versement d'un complément de prix reçu par le cédant en exécution d'une clause d'indexation (ou clause d'« *earn-out* ») en relation directe avec l'activité de la société dont les titres ou droits sont l'objet de la cession, le taux de l'abattement pour durée de détention renforcé applicable à ce complément de prix reçu est le même que celui applicable à la date de la cession des titres ou droits, et ce quelle que soit la date du versement dudit complément de prix.

Remarque 1 : Le complément de prix afférent à une cession à titre onéreux réalisée antérieurement au 1^{er} janvier 2013 est éligible à l'abattement pour durée de détention renforcé si les conditions prévues au 1° du B du 1 quater de l'[article 150-0 D du CGI](#) sont satisfaites à la date de la cession.

Remarque 2 : Lorsque le complément de prix est afférent à une cession à titre onéreux réalisée antérieurement au 1^{er} janvier 2014 sous le bénéfice des dispositions de l'[article 150-0 D ter du CGI](#), dans sa rédaction antérieure à cette date, il convient de se reporter aux précisions figurant au [III-B § 85 du BOI-RPPM-PVBMI-20-30-30-10](#).

Lorsque, à la date de la cession des titres ou droits, plusieurs taux d'abattement pour durée de détention renforcé étaient applicables au gain net de cession (situation dans laquelle les titres ou droits cédés ont été acquis à des dates différentes), le complément de prix doit être réparti par durée de détention des titres ou droits cédés, au prorata des quantités cédées. Les montants du complément de prix résultant de cette répartition sont alors réduits de l'abattement pour durée de détention renforcé aux mêmes taux que ceux applicables au gain net de cession.

Remarque : Il est précisé que les taux d'abattement applicables s'entendent de ceux qui ont été appliqués à la plus-value de cession imposée au barème progressif de l'impôt sur le revenu ou qui l'auraient été si la cession avait généré une plus-value imposable ou si la plus-value réalisée n'avait pas été compensée en totalité par une moins-value.

B. Abattement fixe de 500 000 € prévu à l'article 150-0 D ter du CGI

40

Lorsque les conditions prévues au 3 du I de l'[article 150-0 D ter du CGI](#) sont remplies ([BOI-RPPM-PVBMI-20-30-30](#)), les gains nets et les compléments de prix, perçus en exécution d'une clause d'indexation, sont réduits, avant l'application de l'abattement pour durée de détention renforcé mentionné au 1 quater de l'[article 150-0 D du CGI](#) (cf. [II-A § 10 et suivants](#)), d'un abattement fixe de 500 000 € (CGI, art. 150-0 D ter, 1 et 2).

Remarque : En cas de moins-value imputable sur la plus-value éligible auxdits abattements, ces derniers ne s'appliquent, le cas échéant, que sur le reliquat de plus-value subsistant après imputation de cette moins-value. Pour plus de précisions sur les modalités d'imputation des moins-values sur les plus-values de même nature, il convient de se reporter au [III 420 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40](#).

50

L'abattement fixe de 500 000 € s'applique une seule fois à l'ensemble des gains nets réalisés lors des cessions de titres et droits d'une même société réalisés par le dirigeant, que ces gains nets soient réalisés la même année ou étalés sur plusieurs années dans le cadre de cessions échelonnées ([BOI-RPPM-PVBMI-20-30-30-30](#) au I § 50).

En cas de cessions échelonnées respectant les conditions prévues au I § 50 du BOI-RPPM-PVBMI-20-30-30-30, le reliquat d'abattement non utilisé au titre de la première cession est imputable sur les gains nets retirés des autres cessions.

60

En cas de cession de titres ou droits émis par une société issue d'une scission intervenue au cours des deux années précédant la cession, l'abattement fixe de 500 000 € s'applique globalement à l'ensemble des gains nets de cessions des titres ou droits émis par cette société et les autres sociétés issues de cette scission.

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

70

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

80

Exemple 1 :

Un contribuable a cédé le 1^{er} juillet N des actions d'une PME européenne acquises le 1^{er} août N-9. Les conditions d'application du dispositif prévu à l'[article 150-0 D ter du CGI](#) sont remplies. Par ailleurs, le contribuable ne dispose d'aucune moins-value imputable.

La durée de détention est d'au moins 8 ans (du 1^{er} août N-9 au 1^{er} juillet N), soit un abattement proportionnel pour durée de détention de 85 %.

1^{er} cas : gain net de cession réalisé : plus-value brute de 650 000 €.

Ce gain est réduit de l'abattement fixe de 500 000 €, soit un gain après application de l'abattement de 150 000 €.

Montant de l'abattement proportionnel pour durée de détention renforcé : $150\,000 \times 85\% = 127\,500$ €.

Le gain net imposable, après application de ces abattements fixe et proportionnel, est donc de 22 500 €.

Les prélèvements sociaux sont calculés sur une assiette de 650 000 € (plus-value avant application des abattements).

2^{ème} cas : gain net de cession réalisé : plus-value brute de 450 000 €.

Ce gain net est réduit de l'abattement fixe, soit un gain imposable nul et donc une exonération totale d'impôt sur le revenu (450 000 € - 450 000 €). En revanche, au titre de l'année N, les prélèvements sociaux restent dus sur une assiette de 450 000 €.

Reliquat d'abattement non utilisé : 50 000 €.

Ce même contribuable reçoit le 1^{er} février N+1 un complément de prix en exécution d'une clause d'indexation prévue dans le contrat de la cession intervenue le 1^{er} juillet N d'un montant de 75 000 €. Il ne dispose d'aucune moins-value imputable.

Le complément de prix imposable à l'impôt sur le revenu est réduit du montant du reliquat de l'abattement fixe, soit : $75\,000\text{€} - 50\,000\text{€} = 25\,000\text{€}$.

La durée de détention des titres ou droits cédés le 1^{er} juillet N est d'au moins 8 ans, soit un abattement pour durée de détention de 85 %.

Montant de l'abattement pour durée de détention renforcé : $25\,000 \times 85\% = 21\,250\text{€}$.

Le complément de prix imposable, après application des abattements fixe et proportionnel, est donc de $3\,750\text{€}$ ($75\,000\text{€} - 50\,000\text{€} - 21\,250\text{€}$).

Les prélèvements sociaux dus au titre de ce complément de prix sont calculés sur une assiette de 75 000 € (complément de prix avant application du reliquat d'abattement fixe et de l'abattement proportionnel).

Exemple 2 :

Les données sont identiques au premier exemple sous réserve de la précision suivante : le contribuable dispose d'une moins-value imputable de 100 000 €.

1^{er} cas : plus-value brute de 650 000 €.

Le reliquat de plus-value brute imposable, après imputation de la moins-value brute, est de 550 000 € ($650\,000 - 100\,000$).

Ce reliquat de plus-value imposable est réduit de l'abattement fixe de 500 000 €, soit un montant de plus-value nette après application de l'abattement fixe égal à 50 000 €.

Montant de l'abattement proportionnel pour durée de détention renforcé : $50\,000 \times 85\% = 42\,500\text{€}$.

Le reliquat de gain net imposable, après application des abattements fixe et proportionnel, est donc de 7 500 €.

Les prélèvements sociaux sont calculés sur une assiette brute de 550 000 € (plus-value brute après imputation de la moins-value et avant application des abattements).

2^{ème} cas : gain net de cession réalisé : plus-value brute de 450 000 €.

Le reliquat de plus-value brute imposable, après imputation de la moins-value brute, est de 350 000 € ($450\,000 - 100\,000$).

Ce reliquat de plus-value imposable est réduit de l'abattement fixe, soit un gain imposable nul et donc une exonération totale d'impôt sur le revenu (350 000 € - 350 000 €). En revanche, au titre de l'année N, les prélèvements sociaux restent dus sur une assiette de 350 000 €.

Reliquat d'abattement fixe non utilisé : 150 000 €.

Le complément de prix perçu le 1^{er} février N+1 est, pour la détermination de l'impôt sur le revenu, réduit du montant du reliquat de l'abattement fixe, soit un gain imposable nul (75 000 € - 75 000 €). Les prélèvements sociaux dus à raison de ce gain sont calculés sur une assiette de 75 000 €.

III. Modalités de décompte de la durée de détention

90

Les modalités de décompte de la durée de détention prévues au [BOI-RPPM-PVBMI-20-20-20-20](#) (à l'exception des [points 17 à 20 des situations particulières n° 6 au II-A § 30 du BOI-RPPM-PVBMI-20-20-20-20](#)) pour l'abattement pour durée de détention de droit commun mentionné au 1^{er} ter de l'[article 150-0 D du CGI](#) s'appliquent également à l'abattement pour durée de détention renforcé mentionné au 1^{er} quater de l'article 150-0 D du CGI.

IV. Situation particulière : les titres ou droits cédés ne sont pas tous éligibles aux mêmes abattements pour durée de détention

95

Il est rappelé que l'abattement s'applique, toutes conditions étant remplies, à la plus-value demeurant imposable après imputation, le cas échéant, des moins-values de même nature ([CE, arrêt du 12 novembre 2015, arrêt n° 390265, ECLI:FR:CESSR:2015:390265.20151112](#)). Pour plus de précisions sur les modalités d'imputation des moins-values sur les plus-values de même nature, il convient de se reporter au [BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40](#).

A. Les titres ou droits cédés sont identifiables

100

En cas de cession de titres ou droits identifiables pour laquelle une partie des titres ou droits ne bénéficie d'aucun abattement pour durée de détention (par exemple, la condition tenant à la durée de détention n'est pas remplie), une autre partie est éligible à l'abattement pour durée de détention de droit commun mentionné au 1^{er} ter de l'[article 150-0 D du CGI](#) et une dernière partie est éligible à l'abattement pour durée de détention renforcé mentionné au 1^{er} quater de l'article 150-0 D du CGI, le gain net de cession des titres ou droits est déterminé, pour chaque titre ou droit cédé, à partir de son prix effectif d'acquisition. Le gain net afférent à chaque titre ou droit est ensuite réparti, en fonction des caractéristiques propres au titre ou droit considéré, selon qu'il bénéficie ou non d'un abattement et, lorsque c'est le cas, selon qu'il répond aux conditions d'application de l'abattement de droit commun ou renforcé.

La durée de détention servant au calcul de chaque abattement, de droit commun ou renforcé, est décomptée en tenant compte de la durée effective de détention de chacun des titres ou droits.

110

Lorsque le cédant cède à une même date la totalité des titres individualisables qu'il détient dans une société et sous réserve qu'il n'ait pas réalisé de cession partielle antérieure à cette date, il est admis qu'il puisse calculer le gain net de cession de la même manière que pour les titres fongibles (cf. **IV-B § 120 et suiv.**).

B. Les titres ou droits sont fongibles

1. Les titres ou droits cédés ont été acquis ou souscrits au même prix et à la même date

120

En cas de cession, au cours d'une même année civile, de titres ou droits appartenant à une série de titres de même nature (titres ou droits fongibles) acquis pour le même prix et à la même date, une partie des titres ou droits peut être éligible à l'abattement pour durée de détention de droit commun mentionné au 1^{er} de l'article 150-0 D du CGI et l'autre partie peut être éligible à l'abattement pour durée de détention renforcé mentionné au 1^{er} quater de l'article 150-0 D du CGI.

130

Il peut notamment s'agir des situations suivantes (par hypothèse, on considère que les titres cédés dans les exemples ci-dessous sont détenus depuis au moins deux ans et sont donc éligibles à l'abattement pour durée de détention de droit commun et à l'abattement pour durée de détention renforcé).

Exemple 1 : Un contribuable cède une partie des titres ou droits qu'il détient dans une société à l'un des membres de son groupe familial et bénéficie à ce titre de l'abattement pour durée de détention renforcé en application du 3^o du B du 1^{er} quater de l'article 150-0 D du CGI et l'autre partie des titres ou droits détenus dans la même société à un tiers à son groupe familial et bénéficie, pour cette deuxième cession, de l'abattement pour durée de détention de droit commun mentionné au 1^{er} de l'article 150-0 D du CGI. Ces cessions peuvent intervenir à une même date mais également à des dates différentes au cours de la même année civile.

Exemple 2 : Un contribuable cède, au cours d'une même année civile mais à des dates différentes, les titres ou droits qu'il détient dans une société. La société dont les titres ou droits sont cédés respectait l'ensemble des conditions mentionnées au 1^o du B du 1^{er} quater de l'article 150-0 D du CGI (**BOI-RPPM-PVBMI-20-30-10**) mais a cessé de remplir au moins l'une de ces conditions (par exemple, en cas de transfert de son siège social hors de l'Union européenne [UE] et de l'Espace économique européen [EEE] ou de changement d'activité) avant la seconde cession. La première fraction du gain net total bénéficie donc de l'abattement pour durée de détention renforcé et la seconde fraction de ce gain est réduite de l'abattement pour durée de détention de droit commun.

Exemple 3 : Un contribuable réalise des gains nets lors de cessions échelonnées au cours d'une même année civile qui répondent aux conditions de l'[article 150-0 D ter du CGI](#), à l'exception de l'une des cessions qui est effectuée en dehors de la période de vingt-quatre mois ([BOI-RPPM-PVBMI-20-30-30-30 au I § 50](#)). Dans cette situation, et toutes conditions étant remplies, une fraction du gain net total bénéficie des abattements pour durée de détention renforcés (abattement fixe et abattement proportionnel) et une seconde fraction de ce gain est réduite de l'abattement pour durée de détention de droit commun.

140

Dans les exemples cités au **IV-B-1 § 130**, le gain net total de cession des titres ou droits est réparti entre les deux abattements pour durée de détention (de droit commun et renforcé) au prorata des quantités de titres ou droits cédées éligibles à l'un ou l'autre de ces abattements.

2. Les titres ou droits ont été acquis ou souscrits à des prix et à des dates différents

150

En cas de cession, au cours de la même année civile, de titres ou droits fongibles acquis ou souscrits à des prix différents et à des dates différentes, une partie des titres ou droits peut être éligible à l'abattement pour durée de détention de droit commun mentionné au 1^{er} de l'[article 150-0 D du CGI](#), une seconde partie peut être éligible à l'abattement pour durée de détention renforcé mentionné au 1^{er} quater de l'article 150-0 D du CGI.

Une partie des titres peut également n'être éligible à aucun abattement. Afin de simplifier le raisonnement, il n'est pas tenu compte de ces titres dans les développements suivants, la détermination du gain net imposable ne posant dans ce cas pas de difficulté.

160

Outre les exemples déjà cités au **IV-B-1 § 130**, il s'agit notamment des cas suivants.

Exemple 1 : Un contribuable cède des titres ou droits d'une société qu'il a souscrit ou acquis pour partie lorsque la PME était créée depuis moins de dix ans (application de l'abattement pour durée de détention renforcé si l'ensemble des conditions prévues au 1^{er} du B du 1^{er} quater de l'[article 150-0 D du CGI](#) sont remplies) et pour partie lorsqu'elle était créée depuis plus de dix ans (application de l'abattement de droit commun si les conditions tenant à la durée de détention sont remplies).

Exemple 2 : Un contribuable cède, au cours d'une même année civile mais à des dates différentes, les titres ou droits qu'il détient dans une société. La société dont les titres ou droits sont cédés est devenue une PME au sens du droit de l'Union européenne (UE) entre la première et la seconde acquisition ou souscription ou, au contraire, a cessé d'être une PME entre ces deux acquisitions ou souscriptions. Les autres conditions prévues au 1^{er} du B du 1^{er} quater de l'article 150-0 D du CGI sont réputées remplies. Dans cette situation, et toutes autres conditions étant remplies, une fraction du gain net total bénéficie de l'abattement pour durée de détention renforcé et une autre fraction de ce gain net est réduite de l'abattement pour durée de détention de droit commun.

170

Dans les exemples exposés au **IV-B-2 § 160**, le gain net est calculé selon les quatre étapes suivantes.

a. Étape 1 : détermination du gain net total de cession selon la règle du prix moyen pondéré (PMP) d'acquisition

180

Le gain net de cession des actions, parts, droits ou titres cédés est déterminé à partir du prix moyen pondéré (PMP) d'acquisition.

b. Étape 2 : répartition des quantités cédées en fonction de leur date d'acquisition

190

Pour apprécier la durée de détention des actions, parts, droits ou titres cédés, les quantités cédées doivent être réparties en fonction de leur durée de détention. Cette répartition est opérée en retenant le principe selon lequel les actions, parts, droits ou titres cédés sont ceux réputés acquis ou souscrits aux dates les plus anciennes (méthode dite du "premier entré, premier sorti" [PEPS] appliquée aux seules quantités annuelles).

c. Étape 3 : répartition des quantités cédées en fonction de l'abattement (renforcé ou de droit commun) qui leur est applicable

200

Les quantités cédées sont réparties en fonction de la chronique d'abattement qui leur est applicable, sur la base des critères d'éligibilité des titres aux différents abattements.

d. Étape 4 : répartition du gain net total de cession par type et par taux d'abattement applicable

210

Lorsque les titres ou droits de même nature (fongibles) ont été acquis ou souscrits à des dates différentes et sont cédés à des dates différentes, à chaque cession, les titres ou droits cédés, sont réputés être ceux acquis ou souscrits aux dates les plus anciennes.

Lorsque les titres ou droits fongibles ont été acquis ou souscrits à des dates différentes et sont cédés à une même date, il peut être nécessaire de déterminer à quel abattement ils sont éligibles avant de leur appliquer un taux d'abattement en fonction de la règle mentionnée ci-dessus. Dans ce cas, ceux acquis ou souscrits aux dates les plus anciennes sont affectés en priorité à l'abattement renforcé puis, dans un second temps, à l'abattement de droit commun (selon les proportions déterminées à l'étape 3 au **IV-B-2-c § 200**).

Les titres ou droits ne bénéficiant d'aucun abattement sont alors ceux acquis ou souscrits aux dates les plus récentes.

220

Exemple 1 :

Soit un contribuable qui a réalisé les opérations suivantes sur les titres de la société A :

- le 25 mars N : acquisition de 800 actions d'une PME A de moins de dix ans à la date de l'acquisition (prix unitaire d'acquisition : 100 €) ;
- le 14 septembre N+1 : acquisition de 1 200 actions de la PME A de plus de dix ans à la date de l'acquisition (prix unitaire d'acquisition : 130 €) ;
- le 23 décembre N+10 : cession de 1 000 actions de la PME A (prix unitaire de cession : 150 €).

A cette date, le prix moyen pondéré (PMP) d'acquisition unitaire est de 118 €, soit : $[(800 \text{ titres} \times 100 \text{ €}) + (1\,200 \text{ titres} \times 130 \text{ €})] / 2\,000 \text{ titres} = 118 \text{ €}$.

Le montant total du gain net imposable à l'impôt sur le revenu au titre des revenus N+10, après prise en compte des abattements pour durée de détention, est déterminé comme suit. Il est précisé que le contribuable ne dispose d'aucune moins-value imputable (de l'année et/ou des années antérieures).

Les abattements pour durée de détention applicables au gain net afférent à la cession des actions de la PME A réalisée le 23 décembre N+10 sont déterminés comme suit.

Étape 1 : Calcul du gain net total de cession.

Gain net total de cession : 32 000 € [= 1 000 titres x (150 € - 118 €)].

Étape 2 : Répartition des quantités cédées en fonction de leur date d'acquisition.

Selon la règle du PEPS, les titres cédés sont réputés être les plus anciens encore dans le patrimoine du contribuable à la date de la cession. Sur cette cession de 1 000 titres le contribuable est donc réputé céder les 800 actions acquises le 25 mars N (détenues depuis plus de 8 ans) et 200 des 1 200 actions acquises le 14 septembre N+1 (également détenues depuis plus de 8 ans).

Étape 3 : Répartition des quantités annuelles cédées selon le dispositif d'abattement applicable (abattement de droit commun ou renforcé).

800 actions (sur 1 000 cédées) bénéficient de l'abattement pour durée de détention renforcé (la PME A avait moins de dix ans lors de l'acquisition de ces titres).

200 actions (sur 1 000 cédées) bénéficient de l'abattement pour durée de détention de droit commun (la PME A avait plus de dix ans lors de l'acquisition de ces titres).

Étape 4 : Répartition du gain net total de cession par type et par taux d'abattement applicable.

Le gain net total de cession de 32 000 € est ainsi réparti :

- soit, pour l'abattement pour durée de détention renforcé :

- la fraction du gain net afférente à des titres détenus depuis plus de 8 ans est égale à : 25 600 €, soit $32\,000 \text{ €} \times (800 \text{ titres} / 1\,000 \text{ titres})$,

- application d'un abattement de 85 % (soit 21 760 €). Le gain net de cession imposable à l'impôt sur le revenu, après application d'un abattement de 85 %, est de 3 840 € (= 25 600 € - 21 760 €) ;

- soit, pour l'abattement pour durée de détention de droit commun :

- la fraction du gain net afférente à des titres détenus depuis plus de 8 ans : 6 400 €, soit $32\,000 \text{ €} \times (200 \text{ titres} / 1\,000 \text{ titres})$,

- application d'un abattement de 65 % (soit 4 160 €). Le gain net de cession imposable à l'impôt sur le revenu, après application d'un abattement de 65 %, est de 2 240 € (= 6 400 € - 4 160 €).

230

Exemple 2 :

Soit un contribuable qui a réalisé les opérations suivantes sur les titres de la société A :

- le 25 mars N : acquisition de 250 actions d'une PME A de moins de dix ans à la date de l'acquisition (prix unitaire d'acquisition : 100 €) ;

- le 14 septembre N+1 : acquisition de 500 actions de la PME A de moins de dix ans à la date de l'acquisition (prix unitaire d'acquisition : 130 €) ;

- le 23 décembre N+1 : cession de 100 actions de la PME A (prix unitaire de cession : 150 €). A cette date, le prix moyen pondéré (PMP) d'acquisition unitaire est de 120 €, soit : $[(250 \text{ titres} \times 100 \text{ €}) + (500 \text{ titres} \times 130 \text{ €})] / 750 \text{ titres} = 120 \text{ €}$;

- le 15 janvier N+6 : acquisition de 300 actions de la PME A de plus de dix ans à la date de l'acquisition (prix unitaire d'acquisition : 220 €) ;

- le 5 mai N+8 : acquisition de 350 actions de la PME A de plus de dix ans à la date de l'acquisition (prix unitaire d'acquisition : 200 €) ;

- le 30 juillet N+9, le contribuable cède 850 actions à un tiers (prix unitaire de cession : 350 €). A cette date, le PMP d'acquisition unitaire est de 164,62 €. Soit $[(650 \text{ titres restants après la 1}^{\text{ère}} \text{ cession} \times 120 \text{ €}) + (300 \text{ titres} \times 220 \text{ €}) + (350 \text{ titres} \times 200 \text{ €})] / 1\,300 \text{ titres} = 164,62 \text{ €}$;

- le 1^{er} novembre N+9, le contribuable cède 150 actions de la PME A à un tiers. A cette date, le PMP d'acquisition unitaire est toujours de 164,62 € ;

- le 15 novembre N+9, le contribuable cède 150 actions de la PME A à un membre de son groupe familial et 150 actions à un tiers. Les conditions prévues au 3° du B du 1 quater de l'[article 150-0 D du CGI](#) sont réputées remplies. A cette date, le PMP d'acquisition unitaire est toujours de

164,62 €.

Le montant total du gain net imposable à l'impôt sur le revenu au titre des revenus N+9, après prise en compte des abattements pour durée de détention, est déterminé comme suit. Il est précisé que le contribuable ne dispose d'aucune moins-value imputable (de l'année et/ou des années antérieures).

1) Les abattements pour durée de détention applicables au gain net afférent à la cession des actions de la PME A réalisée le 30 juillet N+9 sont déterminés comme suit.

Étape 1 : Calcul du gain net total de cession réalisé le 30 juillet N+9.

Gain net total de cession : 157 573 € [= 850 titres x (350 € - 164,62 €)].

Étape 2 : Répartition des quantités cédées en fonction de leur date d'acquisition.

Selon la règle du PEPS, les titres cédés sont réputés être les plus anciens encore dans le patrimoine du contribuable à la date de la cession. Sur cette cession de 850 titres le contribuable est donc réputé céder : les 150 actions acquises le 25 mars N restantes dans son patrimoine après la cession intervenue le 23 décembre N+1 (détenues depuis plus de 8 ans) ; les 500 actions acquises le 14 septembre N+1 (détenues depuis au moins 4 ans et moins de 8 ans) ; et 200 des 300 actions acquises le 15 janvier N+6 (détenues depuis au moins deux ans et moins de huit ans).

Étape 3 : Répartition des quantités cédées en fonction de l'abattement (renforcé ou de droit commun) qui leur est applicable.

650 actions sur les 850 actions cédées bénéficient de l'abattement pour durée de détention renforcé (la PME A avait moins de dix ans lors de l'acquisition de ces titres).

200 actions sur les 850 actions cédées bénéficient de l'abattement pour durée de détention de droit commun (la PME A avait plus de dix ans lors de l'acquisition de ces titres).

Dans le cadre de la cession réalisée le 30 juillet N+9, les titres acquis aux dates les plus anciennes sont affectés en priorité à l'abattement renforcé puis à l'abattement de droit commun. Les titres bénéficiant de l'abattement de droit commun sont les titres acquis aux dates les plus récentes au regard des quantités de titres cédés le 30 juillet N+9.

Soit, pour l'abattement pour durée de détention renforcé :

- 150 actions acquises le 25 mars N, détenues depuis plus de 8 ans et représentant 17,65 % des actions de la PME A cédées bénéficiant de l'abattement pour durée de détention renforcé (150 titres / 850 titres) ;

- 500 actions acquises le 14 septembre N+1, détenues depuis au moins 4 ans et moins de 8 ans et représentant 58,82 % des actions de la PME A cédées bénéficiant de l'abattement pour durée de détention renforcé (500 titres / 850 titres).

Soit, pour l'abattement pour durée de détention de droit commun :

200 actions acquises le 15 janvier N+6, détenues depuis au moins deux ans et moins de huit ans représentant 23,53 % des actions de la PME A cédées bénéficiant de l'abattement pour durée de

détention de droit commun (200 titres/ 850 titres).

Étape 4 : Répartition du gain net total de cession par taux d'abattement applicable.

Le gain net total de cession de 157 573 € est ainsi réparti :

- soit, pour l'abattement pour durée de détention renforcé :

- la fraction du gain net afférente à des titres détenus depuis plus de 8 ans : 27 807 €, soit $157\,573 \text{ €} \times (150 \text{ titres} / 850 \text{ titres})$,

- application d'un abattement de 85 % (soit 23 636 €). Le gain net de cession imposable à l'impôt sur le revenu, après application d'un abattement de 85 %, est de 4 171 € (= $27\,807 \text{ €} - 23\,636 \text{ €}$),

- la fraction du gain net afférent à des titres détenus depuis au moins quatre ans et moins de huit ans : 92 690 €, soit $157\,573 \text{ €} \times (500 \text{ titres} / 850 \text{ titres})$,

- application d'un abattement de 65 % (soit 60 249 €). Le gain net de cession imposable à l'impôt sur le revenu, après application d'un abattement de 65 %, est de 32 441 € (= $92\,690 \text{ €} - 60\,249 \text{ €}$) ;

- soit, pour l'abattement pour durée de détention de droit commun :

- la fraction du gain net afférente à des titres détenus depuis au moins 2 ans et moins de 8 ans : 37 076 €, soit $157\,573 \text{ €} \times (200 \text{ titres} / 850 \text{ titres})$,

- application d'un abattement de 50 % (soit 18 538 €). Le gain net de cession imposable à l'impôt sur le revenu, après application d'un abattement de 50 %, est de 18 538 € (= $37\,076 \text{ €} - 18\,538 \text{ €}$).

2) Les abattements pour durée de détention applicables au gain net afférent à la cession des actions de la PME A réalisée le 1^{er} novembre N+9 sont déterminés comme suit.

Étape 1 : Calcul du gain net total de cession réalisé le 1^{er} novembre N+9.

Gain net total de cession : 27 807 € [= $150 \text{ titres} \times (350 \text{ €} - 164,62 \text{ €})$].

Étape 2 : Répartition des quantités cédées en fonction de leur date d'acquisition.

Les titres cédés le 30 juillet N+9 étaient réputés être ceux acquis aux dates les plus anciennes par le contribuable. A la suite de cette cession le contribuable est réputé ne plus posséder dans son patrimoine de titres acquis le 25 mars N, ni le 14 septembre N+1. Il est également réputé avoir cédé 200 des 300 titres acquis le 15 janvier N+6.

Ainsi, lors de la cession du 1^{er} novembre N+9, les 150 titres cédés sont réputés être les plus anciens encore dans le patrimoine du cédant, soit : les 100 acquis le 15 janvier N+6 encore dans le patrimoine du cédant suite à la cession du 30 juillet N+9 ; et 50 des 350 acquis le 5 mai N+8.

Étape 3 : Répartition des quantités cédées en fonction de l'abattement (renforcé ou de droit commun) qui leur est applicable.

Aucun des titres cédés le 1^{er} novembre N+9 n'est éligible à l'abattement pour durée de détention renforcé.

100 actions sur les 150 actions cédées bénéficient de l'abattement pour durée de détention de droit commun (la PME A avait plus de dix ans lors de l'acquisition de ces titres et ceux-ci sont détenus depuis au moins deux ans et moins de huit ans).

50 actions sur les 150 actions cédées ne bénéficient d'aucun abattement pour durée de détention (la PME A avait plus de dix ans lors de l'acquisition de ces titres et ceux-ci sont détenus depuis moins de deux ans à la date de la cession).

Étape 4 : Répartition du gain net total de cession par taux d'abattement applicable.

Le gain net total de cession de 27 807 € est ainsi réparti :

- soit, pour l'abattement pour durée de détention de droit commun :

- la fraction du gain net afférente aux titres détenus depuis au moins 2 ans et moins de 8 ans : 18 538 €, soit $27\,807 \text{ €} \times (100 \text{ titres} / 150 \text{ titres})$,

- application d'un abattement de 50 % (soit 9 269 €). Le gain net de cession imposable à l'impôt sur le revenu, après application d'un abattement de 50 %, est de 9 269 € (= 18 538 € - 9 269 €) ;

- soit, pour les titres ne bénéficiant d'aucun abattement :

la fraction du gain net afférente aux titres détenus depuis moins 2 ans : 9 269 €, soit $27\,807 \text{ €} \times (50 \text{ titres} / 150 \text{ titres})$.

3) Les abattements pour durée de détention applicables au gain net afférent à la cession des actions de la PME A réalisée le 15 novembre N+9 sont déterminés comme suit.

Étape 1 : Calcul du gain net total de cession réalisé le 15 novembre N+9.

Gain net total de cession : 55 614 € [= 300 titres x (350 € - 164,62 €)].

Étape 2 : Répartition des quantités cédées en fonction de leur date d'acquisition.

Les titres cédés le 30 juillet N+9 et le 1^{er} novembre N+9 sont ceux acquis aux dates les plus anciennes par le contribuable. Ainsi, lors de la cession totale du 15 novembre N+9, les 300 titres cédés sont ceux acquis à la date la plus récente (le 5 mai N+8), le contribuable étant réputé avoir cédé tous les titres acquis précédemment lors des précédentes cessions.

Étape 3 : Répartition des quantités cédées en fonction de l'abattement (renforcé ou de droit commun) qui leur est applicable.

150 actions sur les 300 actions cédées bénéficient de l'abattement pour durée de détention renforcé (cession des titres de la PME A à un membre du groupe familial et ceux-ci sont détenus depuis au moins un an et moins de quatre ans).

150 actions sur les 300 actions cédées ne bénéficient d'aucun abattement pour durée de détention (cession des titres de la PME A à un tiers et ceux-ci sont détenus depuis moins de deux ans).

Étape 4 : Répartition du gain net total de cession par taux d'abattement applicable.

Le gain net total de cession de 55 614 € est ainsi réparti :

- soit, pour l'abattement pour durée de détention renforcé :

- la fraction du gain net afférente aux titres détenus depuis au moins 1 an et moins de 4 ans : 27 807 €, soit $55\,614 \text{ €} \times (150 \text{ titres} / 300 \text{ titres})$,

- application d'un abattement de 50 % (soit 13 903 €). Le gain net de cession imposable à l'impôt sur le revenu, après application d'un abattement de 50 %, est de 13 903 € (= $27\,807 \text{ €} - 13\,903 \text{ €}$) ;

- soit, pour les titres ne bénéficiant d'aucun abattement :

la fraction du gain net afférente aux titres détenus depuis moins 2 ans : 27 807 €, soit $55\,614 \text{ €} \times (150 \text{ titres} / 300 \text{ titres})$.