RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

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

RPPM - Plus-values sur biens meubles incorporels - Base d'imposition - Calcul du gain net de cession - Prix ou valeur d'acquisition - Prix d'acquisition à titre gratuit

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 1 : Calcul du gain net de cession
Section 2 : Prix ou valeur d'acquisition
Sous-section 3 : Prix d'acquisition à titre gratuit

Sommaire :

I. Détermination de la valeur d'acquisition
II. Cas particuliers
A. Titres ayant figuré au crédit d'un compte joint et recueillis par l'époux survivant
1. Régime matrimonial exclusif de communauté
2. Régime de communauté
B. Aliénation après réunion de propriété par voie de succession
C. Aliénation de biens attribués à charge de soulte lors du partage d'une indivision successorale ou conjugale
D. Cession de parts sociales ayant fait partie du patrimoine professionnel de l'associé
E. Cession de droits sociaux attribués à l'un des époux lors du partage de la communauté
F. Cession de droits sociaux reçus par voie de dons manuels
III. Majorations pour frais d'acquisition
A. Prise en compte des frais pour leur montant réel
B. Évaluation forfaitaire des frais d'acquisition
IV. Dons de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé effectués au profit de certains organismes d'intérêt général et retenus pour la détermination de la réduction d'impôt sur la fortune immobilière (IFI)
A. Valeur des titres donnés retenue pour la détermination de la réduction d'IFI
B. Valeur d'acquisition des titres donnés retenue pour la détermination du gain net imposable en application de l'article 150 duodecies du CGI
1. Principe
2. Précisions
a. Don de titres reçus à la suite d'un échange
b. Don de titres figurant initialement sur un plan d'épargne en actions (PEA) ou sur un plan d'épargne en actions destiné au financement des petites et moyennes entreprises et des entreprises de taille intermédiaire (PEA-PME)

c. Don d'actions acquises ou attribuées dans le cadre de certains dispositifs d'épargne salariale
d. Don de la pleine propriété de titres après réunion de l'usufruit à la nue-propriété

I. Détermination de la valeur d'acquisition

1

Lorsque les valeurs mobilières et les droits sociaux ont été acquis par le contribuable par voie de mutation à titre gratuit (succession, donation simple ou donation-partage), le second terme de la différence est constitué par la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit (en pratique, il s'agit, le plus souvent, du cours ou de la valeur réelle du titre au jour de la mutation à titre gratuit). La circonstance que le déclarant bénéficie d'une exonération ou d'un abattement de droits de mutation à titre gratuit est, à cet égard, sans incidence.

En ce qui concerne la cession de titres démembrés, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-60.

II. Cas particuliers

A. Titres ayant figuré au crédit d'un compte joint et recueillis par l'époux survivant

1. Régime matrimonial exclusif de communauté

10

La liquidation des régimes exclusifs de communauté entraîne la reprise de ses biens par le conjoint survivant, les biens du conjoint décédé étant, en principe, intégralement compris dans l'actif successoral. Les droits indivis sur le crédit du compte joint de titres appartenant au de cujus sont recueillis par l'époux survivant en vertu de son droit successoral en pleine propriété ou en usufruit suivant les règles de la dévolution successorale. Pour le calcul du gain net en cas de cession ultérieure des titres figurant au crédit du compte (ou des droits indivis sur le compte), il convient de retenir la valeur vénale des titres (ou des droits indivis) à la date d'ouverture de la succession.

2. Régime de communauté

20

La liquidation des régimes de communauté est caractérisée par le partage, égal ou inégal suivant les clauses du contrat de mariage, des biens communs entre le conjoint survivant et les héritiers du conjoint décédé. Le droit du conjoint survivant sur les biens tombés en communauté a donc une double origine :

- d'une part, l'avantage matrimonial constitué au profit du conjoint survivant par l'effet d'une convention de mariage. Le gain de cession des titres figurant sur le compte joint (ou des droits indivis) recueillis au titre de l'avantage matrimonial est calculé à partir de la valeur d'acquisition originelle des titres ;

- d'autre part, les biens acquis en vertu du droit de succession du conjoint survivant. La valeur des titres (ou des droits indivis) revenant au conjoint survivant en vertu de son droit de succession, doit

être déterminée à partir de la valeur vénale des titres à la date d'ouverture de la succession.

B. Aliénation après réunion de propriété par voie de succession

30

Lorsqu'un contribuable a acquis la nue-propriété d'un bien par voie de succession et recueille ultérieurement l'usufruit par voie d'extinction (décès de l'usufruitier), la valeur d'acquisition à retenir est égale à la somme des valeurs déclarées pour chacun de ces droits lors de la succession.

C. Aliénation de biens attribués à charge de soulte lors du partage d'une indivision successorale ou conjugale

40

Il convient de se reporter au I-B § 100 à 145 du BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-50.

Remarque : En ce qui concerne les valeurs acquises depuis le décès en remplacement d'autres valeurs cédées par l'indivision, il convient de retenir leur prix d'acquisition moyen pondéré.

D. Cession de parts sociales ayant fait partie du patrimoine professionnel de l'associé

50

Il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-10-30.

E. Cession de droits sociaux attribués à l'un des époux lors du partage de la communauté

60

La plus-value résultant de la cession de droits sociaux qui avaient été attribués à l'un des époux lors du partage de la communauté doit être déterminée en retenant non pas la valeur des droits à la date du partage, mais le prix auquel la communauté les a acquis (CE, arrêt du 25 février 1987, n° 53947).

F. Cession de droits sociaux reçus par voie de dons manuels

70

Si les droits cédés ont été acquis à titre gratuit, par voie de succession ou de donation, le prix de revient des titres est égal à la valeur réelle à la date de la mutation à titre gratuit. En pratique, il y a lieu de retenir la valeur qui a servi d'assiette aux droits de mutation.

Lorsque le contribuable a reçu les droits sociaux cédés par voie de don manuel et si l'acte de cession contient la reconnaissance du don manuel antérieur, la valeur retenue pour la liquidation des droits de mutation à titre gratuit normalement exigés dans ce cas peut être substituée au prix d'acquisition originel des titres (ou

à leur valeur au 1er janvier 1949) [RM Bourgeois n° 16368, JO AN du 16 avril 1975, p. 1699-1700].

III. Majorations pour frais d'acquisition

80

Le second terme de la différence doit être majoré du montant des frais d'acquisition.

En tout état de cause, seule la partie des frais exposés dans le cadre de l'opération génératrice de la plus-value et correspondant aux titres cédés doit être retenue pour la détermination du gain net imposable et, sous réserve du cas où ils sont évalués forfaitairement, ces frais ne peuvent s'ajouter au prix d'acquisition que s'ils ont été effectivement supportés par le contribuable et si l'intéressé peut en apporter la justification (présentation de tous les documents pouvant servir de preuve qui seront demandés par le service en tant que besoin).

Pour la détermination de ces frais, le contribuable doit en principe retenir leur valeur réelle. Ce n'est que par exception, qu'il peut les évaluer de façon forfaitaire.

A. Prise en compte des frais pour leur montant réel

90

La valeur d'acquisition est majorée des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit. Ces frais, qui peuvent être ajoutés à la valeur retenue pour l'assiette des droits de mutation, s'entendent :

- des droits de mutation légalement dus, sans qu'il soit tenu compte de la charge supplémentaire résultant du versement des intérêts dus en cas de paiement fractionné des droits ;

- des honoraires du notaire rédacteur de l'acte ;

- des frais d'actes et de déclaration ;

- des intérêts de retard dus pour défaut de versement des droits dans les délais légaux, à l'exclusion des pénalités encourues pour insuffisance des valeurs déclarées dans l'acte.

100

Bien entendu, il ne saurait être tenu compte que des frais afférents aux titres aliénés. Or, en cas de mutation par décès, ces frais se trouvent généralement inclus dans les frais globaux ayant grevé l'ensemble de l'actif successoral. Il est donc nécessaire de procéder à une ventilation de ces frais globaux en fonction de la valeur respective des biens recueillis par le contribuable par rapport au montant total de l'actif successoral.

B. Évaluation forfaitaire des frais d'acquisition

110

Par exception, lorsque les titres visés à l'article 150-0 A du code général des impôts (CGI) ont été acquis ou réputés acquis (il s'agit par exemple des titres acquis dans le cadre d'opérations présentant un caractère intercalaire (échanges résultant d'une opération de conversion, de division ou de regroupement de titres) avant le 1er janvier 1987, les frais peuvent être évalués de façon forfaitaire à 2 % de la valeur retenue pour l'assiette des droits de mutation en cas d'acquisition à titre gratuit.

IV. Dons de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé effectués au profit de certains organismes d'intérêt général et retenus pour la détermination de la réduction d'impôt sur la fortune immobilière (IFI)

120

L'article 150 duodecies du CGI prévoit que les dons en pleine propriété de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé et pour lesquels le contribuable bénéficie de la réduction d'IFI prévue à l'article 978 du CGI entraînent la constatation, selon le cas :

- d'une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu, auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine ;

- ou d'une moins-value imputable sur des plus-values de cessions de valeurs mobilières et droits sociaux et gains de même nature réalisés au cours de la même année et, le cas échéant, des dix années suivantes. Pour plus de précisions sur les conditions et 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.

130

Conformément aux dispositions de l'article 150 duodecies du CGI, la plus ou moins-value constatée lors du don de titres de sociétés est déterminé par différence entre :

- d'une part, la valeur des titres donnés retenue pour la détermination de la réduction d'IFI prévue à l'article 978 du CGI ;

- et, d'autre part, leur valeur d'acquisition.

A. Valeur des titres donnés retenue pour la détermination de la réduction d'IFI

140

Cette valeur correspond au montant que le redevable de l'IFI mentionnera sur sa déclaration d'IFI et qui servira de base au calcul de la réduction d'IFI (avant plafonnement de cette réduction d'impôt).

La valeur des titres donnés est déterminée à partir du cours moyen de la bourse au jour de la transmission. Pour l'application de cet article, le cours moyen est constitué par la moyenne du cours le plus haut et du cours le plus bas de la séance du jour de la transmission à titre gratuit ou, à défaut, par le seul cours mentionné s'il n'y a eu qu'un cours. Cela étant, à titre de règle pratique, il est admis de retenir le dernier cours connu du titre, c'est-à-dire le cours de clôture de la veille du jour du fait générateur de l'impôt sur la plus-value.

> **Exemple 1 :** Soit Monsieur T, redevable de l'IFI et dont le patrimoine net taxable est égal à cinq millions d'euros, qui a donné le 20 novembre N, des actions de sociétés cotées qu'il détient en pleine propriété à un organisme d'intérêt général mentionné à l'article 978 du CGI, pour une valeur de 100 000 €.
>
> Pour ce don, il souhaite bénéficier d'une réduction de son IFI dû au titre de l'année N+1 pour lequel il doit déposer une déclaration au plus tard le 15 juin N+1.

Remarque : L'organisme donataire est exonéré de droits de mutation à titre gratuit en application de l'article 757 C du CGI .

S'agissant des modalités d'application du régime de la réduction « IFI dons » prévue à l'article 978 du CGI et des obligations déclaratives s'y rapportant, il convient de se reporter au BOI-PAT-IFI-40-20-20.

Ainsi, le redevable de l'IFI mentionnera :

- sur la déclaration d'IFI, déposée au plus tard le 15 juin N+1, un montant de 100 000 € servant de base au calcul de la réduction d'IFI [au titre de l'IFI, le contribuable bénéficiera d'une réduction d'impôt égale à 50 000 € (soit 100 000 € x 75 % = 75 000 €, plafonné à 50 000 €)] ;

- et sur la déclaration spéciale des plus-values n° 2074 (CERFA n° 11905), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, déposée en N+1 (au titre des revenus de N), une valeur des titres donnés de 100 000 €, pour la détermination du gain net imposable à l'impôt sur le revenu (et aux prélèvements sociaux) au titre du don.

Exemple 2 : Mêmes données que celles de l'exemple 1 mais avec un don de titres intervenant en février N+1.

Le redevable de l'IFI mentionnera :

- sur la déclaration d'IFI, déposée au plus tard le 15 juin N+1, un montant de 100 000 € servant de base au calcul de la réduction d'IFI [au titre de l'IFI, le contribuable bénéficiera d'une réduction d'impôt égale à 50 000 € (soit 100 000 € x 75 % = 75 000 €, plafonné à 50 000 €)] ;

- et sur la déclaration spéciale des plus-values n° **2074** déposée en N+2 (au titre des revenus de N+1), une valeur des titres données de 100 000 €, pour la détermination du gain net imposable à l'impôt sur le revenu (et aux prélèvements sociaux) au titre du don.

B. Valeur d'acquisition des titres donnés retenue pour la détermination du gain net imposable en application de l'article 150 duodecies du CGI

1. Principe

150

Conformément aux dispositions du 1 de l'article 150-0 D du CGI, la valeur d'acquisition servant au calcul du gain net de cession est constituée :

- par le prix d'acquisition ou de souscription des titres donnés, en cas d'acquisition à titre onéreux ;

- par la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit, si les titres donnés sont entrés dans le patrimoine du donateur à la suite d'une transmission à titre gratuit.

160

Le prix d'acquisition ainsi déterminé est majoré de certains frais d'acquisition. Ces frais peuvent être pris en compte pour leur montant réel ou faire l'objet, dans certains cas, d'une évaluation forfaitaire.

2. Précisions

a. Don de titres reçus à la suite d'un échange

170

En cas de don de titres de sociétés reçus à la suite d'un échange, il convient de se reporter aux précisions figurant au II-D § 100 du BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-10 pour prendre connaissance des modalités de détermination du prix ou de la valeur d'acquisition des titres à retenir pour la détermination du gain net imposable.

(180)

b. Don de titres figurant initialement sur un plan d'épargne en actions (PEA) ou sur un plan d'épargne en actions destiné au financement des petites et moyennes entreprises et des entreprises de taille intermédiaire (PEA-PME)

190

Dans cette situation, le prix d'acquisition à retenir pour la détermination du gain net constaté lors du don des titres est réputé égal à leur valeur à la date à laquelle le donateur a cessé de bénéficier, pour ces titres, du régime fiscal de faveur du PEA ou du PEA-PME (valeur des titres à la date de leur retrait du plan).

c. Don d'actions acquises ou attribuées dans le cadre de certains dispositifs d'épargne salariale

200

En cas de don d'actions issues de l'exercice d'options sur titres (« stock-options ») attribuées jusqu'au 19 juin 2007 et pour lesquelles le délai d'indisponibilité prévu au I de l'article 163 bis C du CGI a été respecté, le prix d'acquisition à retenir pour la détermination du gain net est le prix de souscription ou d'achat des actions (prix d'exercice de l'option) augmenté, le cas échéant, du montant du rabais excédentaire imposé selon les règles de droit commun des traitements et salaires au titre de l'année de la levée des options (BOI-RSA-ES-20-10-20-20 au II-A-2-a § 160).

Remarque : Pour les actions acquises avant le 1er janvier 1990, le prix d'acquisition est réputé égal à la valeur de l'action à la date de la levée de l'option.

210

En cas de don d'actions issues de l'exercice d'options sur titres attribuées entre le 20 juin 2007 et le 27 septembre 2012 pour lesquelles le délai d'indisponibilité prévu au I de l'article 163 bis C du CGI a été respecté ou issues, pour les options attribuées avant le 28 septembre 2012, de l'exercice d'options sur titres à raison desquels ledit délai n'a pas été respecté, le prix d'acquisition à retenir pour la détermination du gain net est le prix de souscription ou d'achat des actions (prix d'exercice de l'option) augmenté de l'avantage défini à l'article 80 bis du CGI (gain de levée d'options), étant précisé que cet avantage est imposé à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues respectivement au I ou au II de l'article 163 bis C du CGI.

Ces règles de détermination du gain net s'appliquent de la même manière aux dons d'actions issues de l'exercice d'options sur titres attribuées à compter du 28 septembre 2012, étant précisé que le gain de levée d'options est alors imposé à l'impôt sur le revenu selon les règles des traitements et salaires en application de l'article 80 bis du CGI.

220

Il est précisé que si la valeur des actions au jour du don est inférieure à leur valeur réelle à la date de levée de l'option, la différence est déductible du gain de levée d'options dans la limite de son montant et l'excédent éventuel est imputable sur les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux et gains de même nature réalisés au cours de la même année ou des dix années suivantes.

230

En cas de don d'actions mentionnées à l'article 80 quaterdecies du CGI (actions gratuites), le prix d'acquisition à retenir pour la détermination du gain net est la valeur des actions à leur date d'acquisition.

Remarque 1 : L'avantage, égal à la valeur des actions gratuites à leur date d'acquisition, est dénommé « gain d'acquisition ». Pour plus de précisions sur les modalités d'imposition de ce "gain d'acquisition", il convient de se reporter au BOI-RSA-ES-20-20-20.

Remarque 2 : Si la valeur des actions gratuites au jour du don est inférieure à leur valeur à leur date d'acquisition, la différence, c'est-à-dire la « moins-value » constatée à la date du don, est déduite du « gain d'acquisition » (CGI, art. 80 quaterdecies, V-al.2). Cette moins-value ne pouvant être supérieure au « gain d'acquisition », elle ne donne donc pas lieu à imputation sur les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux et gains de même nature réalisés au cours de l'année du don ou des dix années suivantes.

(240)

250

En cas de don de titres souscrits en exercice de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) prévus à l'article 163 bis G du CGI, le prix d'acquisition à retenir est le prix d'exercice des BSPCE fixé dans les conditions définies au III de l'article 163 bis G du CGI.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au II-B-3 § 140 à 190 du BOI-RSA-ES-20-40-20.

d. Don de la pleine propriété de titres après réunion de l'usufruit à la nue-propriété

260

En cas de don de la pleine propriété de titres de sociétés après réunion de l'usufruit à la nue-propriété, le prix d'acquisition des titres donnés est déterminé de manière différente selon que l'usufruit a été acquis par voie d'extinction ou qu'il a été acquis à titre onéreux ou à titre gratuit. Ainsi :

- lorsque l'usufruit a été acquis par voie d'extinction (notamment en cas de décès de l'usufruitier), la valeur d'acquisition des titres donnés est, sauf exception, égale au prix d'acquisition de la nue-propriété ou à sa valeur vénale retenue lors de la transmission à titre gratuit ;

Remarque : Lorsque l'usufruit qui s'est éteint avait été transmis à titre gratuit à l'usufruitier décédé, simultanément à la transmission à titre gratuit de la nue-propriété au nu-propriétaire (devenu plein propriétaire à la suite de l'extinction de l'usufruit), le prix d'acquisition des titres donnés en pleine propriété est égal à la somme des valeurs vénales déclarées pour chacun de ces droits lors de la transmission à titre gratuit qui est à l'origine du démembrement de propriété.

- lorsque l'usufruit a été acquis à titre onéreux ou à titre gratuit, la valeur d'acquisition des titres donnés est égale à la somme du prix d'acquisition de la nue-propriété et du prix d'acquisition de l'usufruit (ou de leur valeur vénale retenue lors de la transmission à titre gratuit).

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au II-C § 190 à 220 du BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-60.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 02/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3621-PGP.html/identifiant=BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20-30-20191220