RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-30-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 14/10/2014

RPPM - Plus-values sur biens meubles incorporels - Calcul de la plus-value de cession - Clause de garantie de passif

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 de la plus-value de cession
Section 1 : Prix de cession
Sous-section 3 : Clause de garantie de passif

Sommaire :

I. Portée de la mesure
A. Nature de la convention
B. Caractère définitif du reversement opéré par le cédant
C. Limite de déduction
II. Modalités d'application
A. Exécution de la clause au cours de la même année que la cession
B. Exécution de la clause au cours d'une année postérieure à celle de la cession
C. Justificatifs à produire
III. Situation du cessionnaire

1

Le 14 de l'article 150-0 D du code général des impôts (CGI) prévoit que le prix de cession des valeurs mobilières ou des droits sociaux retenu pour la détermination des gains nets mentionnés au 1 du I de l'article 150-0 A du CGI est diminué du montant du versement effectué par le cédant en exécution d'une clause de garantie de passif ou d'actif net.

I. Portée de la mesure

A. Nature de la convention

10

Une convention de garantie de passif ou d'actif net est une clause par laquelle le cédant (le vendeur) s'engage à reverser au cessionnaire (l'acheteur) tout ou partie du prix de cession, en cas de révélation dans les comptes de la société dont les titres sont l'objet du contrat d'une dette ayant son origine antérieurement à la cession ou d'une surestimation de valeurs d'actif figurant au bilan de cette même société à la date de la cession.

20

Cette convention peut également, sous les mêmes conditions, garantir financièrement le cessionnaire contre le risque de révélation d'un passif ou d'une surestimation de valeurs d'actif dans les comptes d'une filiale de la société cédée ou bien dans les comptes consolidés de la société cédée et de ses filiales.

30

Dans certains cas, le contrat de cession prévoit que le reversement par le cédant de tout ou partie du prix de cession en exécution de la clause de garantie de passif ou d'actif net est effectué au profit non pas du cessionnaire mais de la société dont les titres sont cédés, afin de lui permettre, notamment, de combler le passif, objet de la clause. Dans ce cas également, le montant de la plus-value de cession réalisée par le cédant est diminué du montant du reversement.

40

Cette convention produit les mêmes effets lorsqu'elle porte sur des éléments hors bilan de la société dont les titres sont cédés ou de l'une de ses filiales.

50

Cette convention doit constituer une condition essentielle de réalisation de l'opération. Elle doit donc être incluse dans l'acte de cession ou dans une convention annexée à cet acte. Les conventions de cette nature résultant d'un acte ou d'un avenant conclu postérieurement à la cession ne peuvent pas être prises en considération.

B. Caractère définitif du reversement opéré par le cédant

60

Pour être pris en compte, le reversement par le cédant de tout ou partie du prix de cession en exécution de la clause de garantie de passif ou d'actif net doit être effectif et présenter un caractère définitif. Cette dernière condition est remplie lorsque le passif ou la surévaluation de l'actif net garanti présente, pour la société dont les titres sont cédés, un caractère irréversible.

70

En cas de conflit entre le cédant et le cessionnaire ou la société dont les titres sont cédés sur la portée d'une telle clause et de saisine de l'autorité judiciaire ou d'une instance arbitrale, l'obligation du cédant ne revêt un caractère définitif que si les voies de recours de l'une ou l'autre partie sont épuisées.

C. Limite de déduction

80

Le prix de cession des valeurs mobilières ou des droits sociaux retenu pour la détermination du gain net est diminué du montant du versement effectué par le cédant en exécution d'une clause de garantie de passif ou d'actif net. Par conséquent, cette déduction n'est admise que dans la limite du prix de cession initialement déclaré et ne peut pas avoir pour conséquence de dégager une perte nette.

II. Modalités d'application

A. Exécution de la clause au cours de la même année que la cession

90

Dans ce cas, sans doute exceptionnel, la plus-value est déclarée dans les conditions de droit commun.

Toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, le prix de cession à prendre en compte est diminué du versement effectué par le cédant en exécution de la clause de garantie de passif ou d'actif net.

B. Exécution de la clause au cours d'une année postérieure à celle de la cession

100

Lorsque la clause de garantie de passif ou d'actif net est exécutée au cours d'une année postérieure à celle de la cession, la réduction de l'imposition initialement établie doit être demandée par le contribuable par voie de réclamation adressée au service des impôts.

110

Pour être recevable, cette réclamation doit être présentée à l'administration dans les délais prévus au c de l'article R*196-1 du livre des procédures fiscales, soit au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation.

Cet événement doit être considéré comme intervenu à la date à laquelle le versement effectué au titre de la garantie revêt un caractère définitif (cf. **I-B § 60**).

Exemple : soit une cession de droits sociaux stipulant une clause de garantie de passif conclue le 16 juin 2010. L'impôt dû par le cédant est mis en recouvrement en 2011.

En 2012, le cédant reverse une partie du prix de cession au cessionnaire en exécution de la clause de garantie de passif dont la portée n'est pas contestée. Dans ce cas, le cédant a jusqu'au 31 décembre 2014 pour présenter une réclamation.

C. Justificatifs à produire

120

Les contribuables qui demandent la décharge ou la réduction de l'imposition initiale doivent notamment fournir à l'appui de leur réclamation les pièces justificatives suivantes :

-copie de la convention figurant dans l'acte de cession ou annexée à ce dernier mentionnant les termes de la clause de garantie de passif ou d'actif net ;

-copie de tout document de nature à établir la réalité, la date et le montant du versement effectué en exécution de la convention ainsi que son caractère définitif.

Pour sa part, le service instructeur de la réclamation peut demander au contribuable tout document qu'il estime utile à l'instruction de la réclamation.

130

Lorsque la somme a été reversée à la société dont les titres sont cédés, le cédant doit produire à l'appui de sa réclamation :

- tout document permettant d'établir que la somme a bien été versée à la société et encaissée par elle ;

- tout document indiquant le traitement fiscal de cette somme par la société bénéficiaire.

III. Situation du cessionnaire

140

Conformément aux dispositions du 14 de l'article 150-0 D du CGI, lors de la cession ultérieure des titres, le montant des sommes reçues par le cessionnaire en exécution d'une clause de garantie de passif ou d'actif net diminue le prix d'acquisition des valeurs mobilières ou des droits sociaux à retenir par le cessionnaire pour la détermination du gain net de cession des titres concernés.