

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMI-30-20-20/12/2019

Date de publication : 20/12/2019

**RPPM - Plus-values sur biens meubles incorporels - Modalités
d'imposition - Règles d'imposition à l'impôt sur le revenu**

Positionnement du document dans le plan :

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier

Plus-values sur biens meubles incorporels

Titre 3 : Modalités d'imposition

Chapitre 2 : Règles d'imposition à l'impôt sur le revenu

Sommaire :

- I. Règles d'imposition de droit commun applicables aux personnes physiques fiscalement domiciliées en France
 - A. Principe : imposition au taux forfaitaire de 12,8 %
 - 1. Gains nets, profits, distributions, plus-values et créances dans le champ de l'imposition forfaitaire prévue au 1 de l'article 200 A du CGI
 - 2. Assiette imposable
 - 3. Taux d'imposition
 - B. Option globale pour l'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu des revenus mobiliers dans le champ de l'imposition forfaitaire
- II. Modalités particulières d'imposition
 - A. Règles particulières d'imposition de certains gains de cessions de titres souscrits en exercice de BSPCE
 - B. Gains réalisés et distributions perçues par les personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France
 - C. Profits retirés d'opérations réalisées sur les instruments financiers à terme lorsque le teneur de compte ou, à défaut, le cocontractant est établi ou domicilié dans un ETNC
 - D. Modalités d'imposition des plus-values dont l'imposition est reportée de plein droit
 - 1. Plus-values réalisées par les contribuables domiciliés fiscalement en France
 - a. Taux d'imposition applicable aux plus-values d'apport réalisées entre le 14 novembre 2012 et le 31 décembre 2012 (CGI, art. 200 A-2 ter-a-1°)
 - b. Taux d'imposition applicable aux plus-values d'apport réalisées entre le 1er janvier 2013 et le 31 décembre 2017 (CGI, art. 200 A-2 ter-a-2°)
 - c. Taux d'imposition applicable aux plus-values d'apport réalisées à compter du 1er janvier 2018 (CGI, art. 200 A-2 ter-a-3°).
 - d. Année d'expiration du report : modalités d'imposition des plus-values dont l'imposition a été reportée
 - 2. Plus-values d'apport réalisées par les contribuables domiciliés fiscalement hors de France (CGI, art 200 A, 2 ter-a-al. 8.)

Actualité liée : 20/12/2019 : IR - RSA - RPPM - BNC - Plus-values sur biens meubles incorporels - Réforme du régime d'imposition des gains nets de cession de titres réalisés par des particuliers (loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, art. 28)

1

L'article 28 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 réforme les règles d'imposition à l'impôt sur le revenu des gains nets de cessions (et opérations assimilées) de valeurs mobilières et de droits sociaux et des profits sur les instruments financiers à terme réalisés par les particuliers dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé ainsi que de certaines distributions perçues par ces derniers.

Ainsi, l'impôt sur le revenu dû à raison de ces gains nets, profits et distributions et mentionnés sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (CERFA n° 10330 disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr) est établi, par principe, par l'application d'un taux forfaitaire (**I-A § 10 et suivants**).

Toutefois, par dérogation au principe de cette imposition forfaitaire, ces gains, profits et distributions peuvent être, sous certaines conditions, pris en compte dans le revenu net global défini à l'article 158 du code général des impôts (CGI) et soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu (**I-B § 80 et suivants**).

Enfin, par exception à ces règles générales d'imposition, certains gains et distributions sont soumis à des modalités particulières d'imposition (**II § 140 et suivants**).

Remarque : Les commentaires figurant dans le présent document s'appliquent, sauf précision contraire, aux faits générateurs d'imposition qui interviennent à compter du 1^{er} janvier 2018.

I. Règles d'imposition de droit commun applicables aux personnes physiques fiscalement domiciliées en France

A. Principe : imposition au taux forfaitaire de 12,8 %

10

Par principe, et conformément aux dispositions du 1 de l'article 200 A du CGI, l'impôt sur le revenu dû par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI à raison de leurs revenus et gains mobiliers mentionnés aux 1° et 2° du A du 1 de l'article 200 A du CGI est établi par application d'un taux forfaitaire à l'assiette imposable de ces revenus.

À cet égard, le champ de cette imposition forfaitaire concerne :

- d'une part, les revenus de capitaux mobiliers mentionnés au 1° du A de l'article 200 A du CGI. Concernant ces revenus, il convient de se reporter au [BOI-RPPM-RCM-20-15](#) ;

- d'autre part, les gains nets, profits, distributions, plus-values et créances énumérés au 2° du A du 1 de l'article 200 A du CGI (**I-A-1 § 20**).

1. Gains nets, profits, distributions, plus-values et créances dans le champ de l'imposition forfaitaire prévue au 1 de l'article 200 A du CGI

20

En application du 2° du A du 1 de l'article 200 A du CGI, entrent dans le champ d'application de cette imposition forfaitaire l'ensemble des gains nets, distributions, profits, plus-values et créances mentionnés aux 1° à 6° du 6 bis de l'article 158 du CGI.

Ainsi, sont concernés par l'imposition forfaitaire prévue au 1 de l'article 200 A du CGI :

- les gains nets imposables dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI ;

À ce titre, sont également concernés les gains nets mentionnés au 2 du II de l'article 150-0 A du CGI et réalisés lors de retraits ou de rachats réalisés à compter du 1^{er} janvier 2019 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) (CGI, art. 200 A, 5) ;

Remarque : En outre, les retraits ou rachats anticipés (effectués sur un PEA ou PEA-PME de moins de cinq ans) sont, sous certaines conditions, exonérés d'impôt sur le revenu lorsqu'ils sont affectés à la création ou à la reprise d'une entreprise (BOI-RPPM-RCM-40-50-40 au § 10).

- les gains mentionnés à l'article 150 duodecimes du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-10-10-30) ;
- les distributions mentionnées aux 7, 7 bis et 8 du II du même article 150-0 A du CGI, à l'article 150-0 F du CGI et au 1 du II de l'article 163 quinquies C du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-10-10-20) ;
- les profits mentionnés à l'article 150 ter du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-70), sous réserve des précisions figurant au II-C § 180 ;
- les gains nets de cession de titres souscrits en exercice de bons de souscription de parts de créateurs d'entreprises (BSPCE) attribués à compter du 1^{er} janvier 2018 lorsqu'à la date de la cession le bénéficiaire exerce son activité depuis au moins trois ans dans la société émettrice des bons ou dans l'une de ses filiales. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-RSA-ES-20-40.

Remarque : Pour les modalités d'imposition des gains nets de cession de titres souscrits en exercice de BSPCE autres que ceux précités, il convient de se reporter au II-A § 140.

- certaines plus-values latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits, les créances trouvant leur origine dans une clause contractuelle de complément de prix et certaines plus-values en report d'imposition imposables lors du transfert par les personnes physiques de leur domicile fiscal hors de France dans le cadre du dispositif d'exit tax prévu à l'article 167 bis du CGI, lorsque ce transfert intervient à compter du 1^{er} janvier 2018 (BOI-RPPM-PVBMI-50).

30

Cas particulier des plus-values réalisées antérieurement au 1^{er} janvier 2018 et relevant du champ de l'imposition forfaitaire prévue au 1 de l'article 200 A du CGI :

Certaines plus-values, bien que réalisées antérieurement au 1^{er} janvier 2018 et imposables à compter de cette date, entrent dans le champ de l'imposition forfaitaire.

Tel est notamment le cas :

- des plus-values réalisées antérieurement au 1^{er} janvier 2018 et dont l'imposition a été reportée sur option du contribuable en application de l'article 92 B du CGI, de l'article 92 B decies du CGI, de l'article 150 A bis du CGI ou de l'article 160 du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, de l'article 150-0 C du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2006, de l'article 150-0 D bis du CGI dans sa rédaction en vigueur du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2013, de l'article 150-0 B quater du CGI et de l'article 150-0 B bis du CGI ;

Remarque : Pour plus de précisions sur ces différents dispositifs de report, se reporter selon le cas aux BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-20, BOI-RPPM-PVBMI-30-10-30, BOI-RPPM-PVBMI-30-10-40, BOI-RPPM-PVBMI-30-10-50, BOI-RPPM-PVBMI-30-10-70.

En revanche, les plus-values réalisées antérieurement au 1^{er} janvier 2018 pour lesquelles l'imposition a été reportée de plein droit sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI sont hors du champ de l'imposition forfaitaire : ces plus-values sont imposées dans les conditions prévues au II-D § 190.

- des plus-values réalisées antérieurement au 1^{er} janvier 2018 pour lesquelles le contribuable a bénéficié de l'abattement mentionné à l'article 150-0 D ter du CGI, dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017, en cas de remise en cause de cet abattement à compter du 1^{er} janvier 2018 dans les conditions prévues au IV de ce même article 150-0 D ter précité du CGI ;

- des plus-values et distributions réalisées antérieurement au 1^{er} janvier 2018 dans le cadre d'un compte PME innovation et pris en compte dans la détermination du gain net imposable dans les conditions prévues à l'[article 150-0 B](#) [quinquies du CGI](#).

2. Assiette imposable

40

Les gains nets, distributions, profits, plus-values et créances mentionnés au 2° du A du 1 de l'[article 200 A du CGI](#) sont retenus dans l'assiette de l'imposition forfaitaire pour leur montant brut imposable déterminé conformément aux dispositions régissant chacune de ces catégories de revenus.

Pour connaître les règles de détermination de l'assiette imposable de ces revenus, il convient de se reporter aux précisions figurant :

- au [BOI-RPPM-PVBMI-20](#), s'agissant des gains nets retirés de la cession de valeurs mobilières et droits sociaux et d'opérations assimilées ;
- au [BOI-RPPM-PVBMI-70-20](#), s'agissant des profits mentionnés à l'article 150 ter du CGI ;
- au [BOI-RSA-ES-20-40](#), s'agissant des gains nets de cession de titres souscrits en exercice de BSPCE ([CGI, art. 163 bis G](#));
- au [BOI-RPPM-PVBMI-50](#), s'agissant des plus-values et créances dans le champ d'application du dispositif d'« exit tax » ;
- selon le dispositif de report d'imposition concerné, aux [BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-20](#), [BOI-RPPM-PVBMI-30-10-30](#), [BOI-RPPM-PVBMI-30-10-40](#), [BOI-RPPM-PVBMI-30-10-50](#) et [BOI-RPPM-PVBMI-30-10-70](#), s'agissant des gains nets placés en report d'imposition sur option du contribuable.

À cet égard, il est précisé que ces revenus mobiliers sont en principe retenus dans l'assiette de l'imposition forfaitaire pour leur montant brut après imputation, le cas échéant, des moins-values de même nature dans les conditions prévues au 11 de l'[article 150-0 D du CGI](#) ([BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40](#)).

Remarque : Les moins-values disponibles à la date du transfert du domicile fiscal hors de France ne peuvent être imputées sur les plus-values latentes et créances constatées dans les conditions prévues au I de l'[article 167 bis du CGI](#).

50

Pour l'établissement de l'imposition forfaitaire, il peut être fait application :

- à raison d'un complément de prix défini au 2 du I de l'[article 150-0 A du CGI](#) perçu à compter du 1^{er} janvier 2018 et se rapportant à une cession réalisée antérieurement à cette date, du reliquat d'abattement fixe de 500 000 € prévu à l'[article 150-0 D ter du CGI](#) dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017 et non utilisé ([loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, art. 28, VI-C-al. 2](#) ; [BOI-RPPM-PVBMI-20-40-10-10](#)) ;
- à raison de gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 D ter du CGI dans sa rédaction issue de l'article 28 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, de l'abattement fixe de 500 000 € prévu par ce même article. Les conditions et modalités d'application de cet abattement fixe sont précisées au [BOI-RPPM-PVBMI-20-40](#).

Remarque : L'abattement fixe n'est applicable que pour la seule détermination de l'impôt sur le revenu. Cet abattement n'est pas applicable pour la détermination des prélèvements sociaux.

60

En revanche, pour l'établissement de cette imposition forfaitaire, il ne peut pas être fait application de l'abattement proportionnel pour durée de détention mentionné au 1 ter ou au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI ([CGI, art. 200 A, 1-A-](#)

2°).

Cet abattement proportionnel est toutefois susceptible de s'appliquer lorsque l'imposition des gains et distributions concernés est établie par application du barème progressif de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI ([I-B § 80 et suiv.](#)).

3. Taux d'imposition

70

Le taux forfaitaire d'imposition à l'impôt sur le revenu des gains nets, profits, distributions, plus-values et créances mentionnés au 2° du A du 1 de l'article 200 A du CGI est fixé à 12,8 % ([CGI, art. 200 A, 1-B-1°](#)).

En outre, sont dus les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine.

B. Option globale pour l'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu des revenus mobiliers dans le champ de l'imposition forfaitaire

80

Par exception au principe de l'imposition forfaitaire prévue au [I-A § 10 et suivants](#), le contribuable qui le souhaite peut opter, dans les conditions définies au [I-B § 90](#) et suivants, pour l'imposition suivant le barème progressif de l'impôt sur le revenu de l'ensemble de ses revenus qui entrent dans le champ de cette imposition forfaitaire.

Ainsi, l'ensemble des gains nets, profits, distributions, plus-values et créances mentionnés au [I-A-1 § 20](#) peuvent être pris en compte dans le revenu net global défini à l'[article 158 du CGI](#) et soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu ([CGI, art. 158, 6 bis et art. 200 A, 2](#)).

90

Cette option est exercée dans les conditions prévues au 2 de l'[article 200 A du CGI](#) :

- elle est formulée expressément par le contribuable sur la déclaration d'ensemble de revenus prévue à l'[article 170 du CGI](#) (déclaration n° 2042 (CERFA n° 10330 accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr), au plus tard avant l'expiration de la date limite de déclaration ;

- elle est exercée de manière globale pour l'ensemble des revenus mobiliers dans le champ de l'imposition forfaitaire prévue au 1 de l'article 200 A du CGI, imposables au titre de la même année. Cette option est donc opérée de manière globale pour l'ensemble des revenus de capitaux mobiliers mentionnés au 1° du A du 1 de l'article 200 A du CGI ([BOI-RPPM-RCM-20-15](#)) et pour l'ensemble des gains nets, profits, distributions, plus-values et créances mentionnés au 2° du A du 1 du même article 200 A du CGI ([I-A § 10 et suivants](#)) ;

- elle est irrévocable à l'issue de la date limite de déclaration.

Pour plus de précisions sur les conditions et modalités d'exercice de cette option, il convient de se reporter aux précisions figurant au [II-B-1 à 3 § 290 à 320 du BOI-RPPM-RCM-20-15](#).

100

Pour la détermination de l'impôt sur le revenu par application du barème progressif, les gains nets, profits, distributions, plus-values et créances mentionnés au 2° du A du 1 de l'article 200 A du CGI sont déterminés suivant les mêmes règles que celles précisées au [I-A-2 § 40 à § 50](#).

Par ailleurs, il peut être fait application de l'abattement proportionnel prévu au 1 ter ou au 1 quater de l'[article 150-0 D du CGI](#) dans les conditions prévues à ces mêmes dispositions. Pour plus de précisions sur les conditions d'application de

cet abattement proportionnel, il convient de se reporter au [BOI-RPPM-PVBMI-20-20](#) et au [BOI-RPPM-PVBMI-20-30](#).

Il est rappelé que cet abattement proportionnel ne peut être appliqué au reliquat de gain net imposable après application de l'abattement fixe. Cette clause de non cumul des dispositifs d'abattement est commentée au [III § 110 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-20-40-20](#).

110

S'agissant des autres conséquences de l'option pour l'imposition suivant le barème progressif, il convient de se reporter au [II-B-4 § 330 et suivants du BOI-RPPM-RCM-20-15](#).

II. Modalités particulières d'imposition

(120 - 130)

A. Règles particulières d'imposition de certains gains de cessions de titres souscrits en exercice de BSPCE

140

Ne sont pas soumis au régime de droit commun exposé au [I § 10 à 110](#), les gains nets de cession des titres souscrits en exercice des BSPCE attribués à compter du 1^{er} janvier 2018 lorsqu'à la date de la cession, le bénéficiaire exerce son activité depuis moins de trois ans dans la société émettrice des bons ou dans l'une de ses filiales.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-RSA-ES-20-40](#).

B. Gains réalisés et distributions perçues par les personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France

150

Conformément au 1 du II de [l'article 163 quinquies C du CGI](#), les distributions par les sociétés de capital risque prélevées sur des plus-values nettes de cession de titres au profit d'un actionnaire personne physique fiscalement domicilié hors de France sont soumises à la retenue à la source prévue au 2 de [l'article 119 bis du CGI](#) au taux de 12,8 %.

Remarque : Lorsque ces distributions sont payées dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de [l'article 238-0 A du CGI](#) autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis du même article 238-0 A, il convient de se reporter au [BOI-INT-DG-20-50](#).

160

Par ailleurs, les plus-values et distributions mentionnées à [l'article 244 bis B du CGI](#) qui bénéficient à des personnes physiques qui n'ont pas en France leur domicile fiscal sont soumises au prélèvement prévu au même article au taux de 12,8 %.

Remarque : Lorsque ces plus-values ou distributions bénéficient à des personnes qui ont leur domicile fiscal dans un ETNC au sens de [l'article 238-0 A du CGI](#) autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis du même article 238-0 A, il convient de se reporter au [BOI-INT-DG-20-50](#).

170

Enfin, conformément aux dispositions du III de l'article 182 A ter du CGI, les gains nets de cession de titres souscrits en exercice de BSPCE de source française réalisés par les non-résidents sont soumis à une retenue à la source dont le taux varie notamment selon la date d'attribution des bons. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-IR-DOMIC-10-20-20-30](#).

C. Profits retirés d'opérations réalisées sur les instruments financiers à terme lorsque le teneur de compte ou, à défaut, le cocontractant est établi ou domicilié dans un ETNC

180

Par principe, les profits nets visés à l'article 150 ter du CGI sont imposés au taux forfaitaire de 12,8 % ou sur option globale du contribuable, pris en compte dans le revenu net global défini à l'article 158 du CGI et soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Toutefois, par dérogation, et sous réserve de la clause de sauvegarde prévue au second alinéa du 3 de l'article 150 ter du CGI, lorsque le teneur de compte ou, à défaut, le cocontractant a son domicile fiscal ou est établi dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de cet article 238-0 A, le profit est imposé au taux majoré de 50 % (CGI, art.150 ter, 3).

Pour plus de précisions sur ces modalités d'imposition, il convient de se reporter au [IV § 250 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-70-20](#) et au [BOI-INT-DG-20-50](#).

D. Modalités d'imposition des plus-values dont l'imposition est reportée de plein droit

190

Dans sa décision n° 2016-538 QPC du 22 avril 2016, le Conseil constitutionnel a jugé que, sauf motif d'intérêt général suffisant, les règles de taux applicables aux plus-values dont l'imposition est reportée de plein droit doivent, pour assurer le respect de la garantie des droits, être celles en vigueur l'année de leur réalisation.

Considérant, [...] que si le report d'imposition d'une plus-value s'applique de plein droit, dès lors que sont satisfaites les conditions fixées par le législateur, le montant de l'imposition est arrêté, sans option du contribuable, selon des règles, en particulier de taux, qui peuvent ne pas être celles applicables l'année de la réalisation de la plus-value ; que, dans cette hypothèse, seul un motif d'intérêt général suffisant peut justifier que la plus-value soit ainsi rétroactivement soumise à des règles de liquidation qui n'étaient pas déterminées à la date de sa réalisation ; qu'en l'espèce aucun motif d'intérêt général ne justifie l'application rétroactive de telles règles de liquidation à une plus-value placée, antérieurement à leur entrée en vigueur, en report d'imposition obligatoire ; que par suite, les dispositions contestées ne sauraient, sans porter atteinte aux situations légalement acquises, avoir pour objet ou pour effet de conduire à appliquer des règles d'assiette et de taux autres que celles applicables au fait générateur de l'imposition de plus-values mobilières obligatoirement placées en report d'imposition (Cons. Const., décision du 22 avril 2016, n° 2016-538 QPC, ECLI:FR:CC:2016:2016.538.QPC).

Le 2 ter de l'article 200 A du CGI, introduit par l'article 34 de la loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 et aménagé par l'article 28 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, précise les modalités de détermination du taux d'imposition des plus-values dont l'imposition a été reportée de plein droit sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI telles qu'elles résultent de cette décision du Conseil constitutionnel.

Ainsi, ces plus-values sont imposées à l'impôt sur le revenu au titre de l'année d'expiration du report ([BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20, II § 310 et suiv.](#)) au taux déterminé comme suit :

1. Plus-values réalisées par les contribuables domiciliés fiscalement en France

a. Taux d'imposition applicable aux plus-values d'apport réalisées entre le 14 novembre 2012 et le 31 décembre 2012 (CGI, art. 200 A-2 ter-a-1°)

200

Les plus-values d'apport réalisées entre le 14 novembre et le 31 décembre 2012 dont l'imposition a été reportée sur le fondement de l'[article 150-0 B ter du CGI](#) sont imposées au titre de l'année d'expiration du report au taux forfaitaire mentionné au A du IV de l'[article 10 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013](#).

Ces plus-values sont par principe imposées au taux forfaitaire de 24 %.

Toutefois, par dérogation et sur option expresse du contribuable, ces plus-values peuvent être imposées au taux de 19 % en application du A du IV de l'[article 10 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013](#) et du 2 bis de l'[article 200 A du CGI](#), dans sa rédaction en vigueur du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2013, lorsque les conditions prévues à ce même 2 bis sont remplies.

b. Taux d'imposition applicable aux plus-values d'apport réalisées entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2017 (CGI, art. 200 A-2 ter-a-2°)

210

Les plus-values d'apport réalisées entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2017 dont l'imposition est reportée sur le fondement de l'[article 150-0 B ter du CGI](#) sont imposées au titre de l'année d'expiration du report suivant le taux d'imposition qui aurait été appliqué à ces plus-values en l'absence de mécanisme de report.

Remarque : Lorsque plusieurs opérations d'apport sont effectuées, dans les conditions prévues à l'[article 150-0 B ter du CGI](#), au cours d'une même année civile, le taux d'imposition applicable aux plus-values d'apport générées par chacune de ces opérations est déterminé en tenant compte de l'ensemble de ces plus-values.

220

Ainsi, ce taux est déterminé par le rapport entre les deux termes suivants :

- au numérateur, la différence entre :

a) d'une part, le montant de l'impôt sur le revenu qui aurait résulté, au titre de l'année de l'apport, de l'application de l'[article 197 du CGI](#) à la somme de l'ensemble des plus-values mentionnées au **II-D-1-b § 210** réalisées au titre de cette même année ainsi que des revenus imposés au titre de la même année dans les conditions du même article 197 du CGI (premier terme de la différence) ;

b) d'autre part, le montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de cette même année et établi dans les conditions de l'[article 197 du CGI](#) (second terme de la différence).

- au dénominateur, il convient de retenir le montant total de ces mêmes plus-values.

Remarque 1 : Il s'agit ainsi de déterminer un taux d'imposition applicable à l'ensemble des plus-values d'apport réalisées au cours d'une même année d'imposition et placées en report d'imposition de plein droit en application de l'[article 150-0 B ter du CGI](#).

Remarque 2 : Pour la détermination du premier terme de la différence du numérateur et du dénominateur, les plus-values considérées sont retenues pour leur montant réduit le cas échéant du seul abattement pour durée de détention mentionné au 1 de l'[article 150-0 D du CGI](#) dans

sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017. Pour le calcul du taux d'imposition, ces plus-values ne peuvent donc pas être réduites des moins-values disponibles l'année de l'apport.

230

Pour le calcul des deux termes de la différence mentionnée au **II-D-1-b § 220**, il convient de tenir compte, le cas échéant, des réductions d'impôt sur le revenu auxquelles peut prétendre le contribuable au titre de l'année de réalisation des plus-values considérées.

À cet égard, concernant les plus-values d'apport réalisées entre le 1^{er} janvier 2016 et le 31 décembre 2017 et dont l'imposition est reportée en application de l'article 150-0 B ter du CGI, le montant des revenus du foyer permettant d'apprécier l'application, au premier terme de la différence mentionnée au **II-D-1-b § 220**, de la réduction d'impôt prévue au 4 de l'article 197 du CGI dans sa rédaction issue de l'article 2 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 et de l'article 34 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, est majoré du montant de ces mêmes plus-values retenues pour leur montant avant application de l'abattement pour durée de détention mentionné au 1 de l'article 150-0 D du CGI dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 (CGI, art. 197, I-4-b-3°). Pour plus de précisions sur cette réduction d'impôt, il convient de se reporter au **II § 80 et suivants du BOI-IR-LIQ-20-20-30**.

En revanche, il n'est pas tenu compte des crédits d'impôt.

c. Taux d'imposition applicable aux plus-values d'apport réalisées à compter du 1^{er} janvier 2018 (CGI, art. 200 A- 2 ter-a- 3°).

240

Les plus-values d'apport réalisées à compter du 1^{er} janvier 2018 dont l'imposition est reportée sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI sont, par principe, imposées au titre de l'année d'expiration du report au taux forfaitaire de 12,8 % prévu au 1 de l'article 200 A du CGI.

250

Toutefois, lorsqu'au titre de l'année de réalisation de la plus-value d'apport, le contribuable a opté, dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI (**I-B § 80 et suivants**), pour l'imposition au barème progressif de l'ensemble de ses revenus mobiliers mentionnés aux 1° et 2° du A du 1 de l'article 200 A du CGI réalisés ou perçus au titre de cette même année, le taux d'imposition applicable à cette plus-value d'apport est déterminé suivant les mêmes modalités que celles prévues aux **II-D-1-b § 220**, compte tenu le cas échéant du seul abattement pour durée de détention mentionné au 1 ter ou au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI dans sa rédaction en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2018.

En outre, le montant des revenus du foyer permettant d'apprécier l'application, au premier terme de la différence mentionnée au **II-D-1-b § 220**, de la réduction d'impôt prévue au 4 de l'article 197 du CGI dans sa rédaction issue de l'article 2 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 et de l'article 28 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, est majoré du montant de ces mêmes plus-values retenues pour leur montant avant application de l'abattement mentionné au **II-D-1-c § 250** (CGI, art. 197, I-4-b-3°).

Remarque : Pour plus de précisions sur les conditions d'application de l'abattement prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI, il convient de se reporter au **BOI-RPPM-PVBMI-20-20** et sur celles relatives à l'abattement prévu au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI, il convient de se reporter au **BOI-RPPM-PVBMI-20-30**.

d. Année d'expiration du report : modalités d'imposition des plus-values dont l'imposition a été reportée

260

En cas de survenance d'un événement entraînant l'expiration partielle ou totale du report d'imposition, l'impôt sur le revenu dû à raison des plus-values concernées est établi au titre de l'année d'expiration de ce report suivant le taux

d'imposition correspondant déterminé conformément aux précisions exposées ci avant.

Remarque 1 : Les cas d'expiration du report d'imposition sont examinés au I § 1 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20.

Remarque 2 : Lorsque ces plus-values dont le report expire au titre d'une année ont été réalisées au cours d'années distinctes, à chaque ensemble de plus-values réalisées au cours de la même année correspond son taux spécifique d'imposition.

Remarque 3 : La circonstance qu'une fraction de ces plus-values soit définitivement exonérée d'impôt sur le revenu entre les mains du donateur en cas de donation des titres reçus en rémunération de l'opération les ayant générées est sans incidence pour la détermination du taux. Ces plus-values sont en tout état de cause prises en compte pour la détermination du taux et aucun re-calcul n'est opéré.

270

Ce taux d'imposition est appliqué au montant imposable des plus-values correspondantes pour lesquelles le report d'imposition expire.

Le montant imposable de ces plus-values s'entend de leur montant brut réduit le cas échéant :

- des moins-values de même nature disponibles au titre de l'année d'expiration du report et imputables dans les conditions prévues au 11 de l'article 150-0 D du CGI ;

- et, le cas échéant, pour le reliquat positif subsistant après cette imputation, soit :

- de l'abattement pour durée de détention mentionné au 1 de l'article 150-0 D du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017 s'agissant des opérations d'apport réalisées entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2017 ;

- ou de l'abattement pour durée de détention prévu au 1 ter ou au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI pour les opérations d'apport réalisées à compter du 1^{er} janvier 2018 lorsque le taux d'imposition applicable à la plus-value dont le report expire est déterminé suivant la modalité prévue au II-D-1-c § 250 (taux calculé suivant le barème progressif).

Pour plus de précisions sur les conditions et modalités d'imputation des moins-values et d'application de l'abattement pour durée de détention, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40 et au II-A § 330 et suiv. du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20.

280

Exemple : Soit un contribuable célibataire (sans personne à charge) qui a perçu en 2017 des salaires pour un montant total de 100 000 €.

Au titre de cette même année, il a effectué un apport de droits sociaux à sa holding patrimoniale (société A soumise à l'impôt sur les sociétés) et a réalisé à cette occasion une plus-value brute d'un montant de 1 000 000 € entrant dans le champ du report d'imposition de plein droit prévu à l'article 150-0 B ter du CGI. Les titres apportés en société étant détenus depuis plus de 8 ans, la plus-value bénéficie de l'abattement pour durée de détention de droit commun prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017 au taux de 65 % pour la détermination de l'impôt sur le revenu.

Le taux d'imposition à l'impôt sur le revenu applicable à cette plus-value est déterminé comme suit :

- au numérateur :

Il s'agit de la différence entre les deux termes suivants :

1/ L'impôt calculé par application du barème de l'année 2017 au salaire perçu, après déduction de 10%, et aux plus-values d'apport réalisées après application de l'abattement pour durée de détention au taux de 65% (impôt théoriquement dû au titre de l'année 2017 si les plus-values d'apport étaient imposées immédiatement) soit : 178

154 €.

2/ L'impôt effectivement calculé et acquitté au titre des revenus de l'année 2017 (impôt sur les salaires après déduction de 10 %) soit : 23 205 €.

Ainsi, le numérateur, égal à la différence entre ces deux montants d'impôts, est de :

178 154 - 23 205 soit 154 949 €.

- au dénominateur, le montant des plus-values d'apport net de l'abattement de 65 % soit 350 000 € (1 000 000 - (65 % X 1 000 000)).

Le taux ainsi déterminé est de 154 949 / 350 000 soit : 44,27 %.

En 2020, il cède à titre onéreux la moitié des titres et réalise à cette occasion une moins-value de 100 000 €.

- le report d'imposition afférent à la plus-value d'apport d'un montant brut de 500 000 € expire ;

- le montant imposable de cette plus-value est déterminé après imputation de la moins-value de 100 000 €, soit un reliquat imposable de 400 000 € ;

- ce reliquat de plus-value imposable est réduit de l'abattement pour durée de détention au taux de 65 %, soit un montant net imposable de 140 000 € ;

- cette plus-value nette est imposée, au titre des revenus de l'année 2020, au taux de 44,27 %, soit un montant d'impôt sur le revenu de :

140 000 € X 44,27 % = 61 978 €

Par ailleurs, les prélèvements sociaux sont dus au taux de 17,2 % (taux des prélèvements sociaux en vigueur pour les revenus du patrimoine réalisés en 2017) appliqué à une assiette brute de 400 000 € soit : 400 000 X 17,2 % = 68 800 €.

Concernant les modalités de calcul de la contribution prévue à l'[article 223 sexies du CGI](#), il convient de se reporter aux précisions figurant au [BOI-IR-CHR](#).

2. Plus-values d'apport réalisées par les contribuables domiciliés fiscalement hors de France (CGI, art 200 A, 2 ter-a-al. 8.)

290

Les plus-values d'apport réalisées dans les conditions prévues à l'[article 244 bis B du CGI](#) par un contribuable fiscalement domicilié hors de France et dont l'imposition est reportée sur le fondement de l'[article 150-0 B ter du CGI](#) sont imposables l'année d'expiration du report selon les règles de taux prévues par l'article 244 bis B du CGI dans sa rédaction applicable à la date de l'apport.

300

Ainsi, lorsque l'apport est réalisé entre le 14 novembre 2012 et le 31 décembre 2012, le taux applicable est celui prévu par l'article 244 bis B du CGI dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2013.

Ce taux est fixé à 19 %. Toutefois, lorsque, à la date de l'apport, le contribuable est domicilié ou établi dans un ETNC au sens de l'[article 238-0 A du CGI](#) dans sa version en vigueur à la date de l'apport, le taux majoré de 50 % s'applique.

310

Lorsque l'apport est réalisé entre le 1^{er} janvier 2013 et le 31 décembre 2017, le taux applicable est de 45 %. Toutefois, lorsque, à la date de l'apport, le contribuable est domicilié ou établi dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI dans sa version applicable à la date de l'apport, le taux majoré de 75 % s'applique. Pour plus de précisions sur les conditions d'application de ce taux majoré, il convient de se reporter au [BOI-INT-DG-20-50](#).

Toutefois, les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI peuvent demander le remboursement de l'excédent du prélèvement de 45 % lorsque ce prélèvement excède le montant de l'impôt déterminé par application à la plus-value dont le report d'imposition expire du taux égal au rapport suivant :

- au numérateur, il convient de retenir le montant de l'impôt qui résulterait de l'application de l'article 197 A du CGI au titre de l'année de l'apport à la somme des plus-values placées en report d'imposition au titre de cette même année en application de l'article 150-0 B ter du CGI et des autres revenus de source française imposés dans les conditions de ce même article 197 A du CGI au titre de la même année et, d'autre part, le montant de l'impôt établi dans les conditions prévues audit article 197 A du CGI sur ces autres revenus ;

- au dénominateur, il convient de retenir le montant total de ces mêmes plus-values.

Remarque : Pour la détermination du premier terme de la différence du numérateur et du dénominateur, les plus-values considérées sont retenues pour leur montant réduit le cas échéant du seul abattement pour durée de détention mentionné au 1 de l'article 150-0 D du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2017. Pour le calcul du taux d'imposition, ces plus-values ne peuvent donc pas être réduites des moins-values disponibles l'année de l'apport.

Enfin, lorsque l'opération d'apport est réalisée à compter du 1^{er} janvier 2018, le taux applicable est de 12,8 %. Toutefois, lorsque, à la date de l'apport, le contribuable est domicilié ou établi dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis du même article, le taux majoré de 75 % s'applique. Pour plus de précisions sur les conditions d'application de ce taux majoré, il convient de se reporter au [BOI-INT-DG-20-50](#).