

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 18 DU 22 FEVRIER 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 C-2-12

INSTRUCTION DU 13 FEVRIER 2012

GAINS DE CESSION DE VALEURS MOBILIERES ET DE DROITS SOCIAUX REALISES PAR LES PARTICULIERS. EXONERATION CONDITIONNELLE EN CAS DE CESSION AU PROFIT D'UN MEMBRE DU GROUPE FAMILIAL DU CEDANT. EXTENSION AUX PLUS-VALUES DE TITRES DE SOCIETES EUROPEENNES. IMPOSITION AUX PRELEVEMENTS SOCIAUX. PRISE EN COMPTE DANS LE REVENU FISCAL DE REFERENCE. COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 18 DE LA QUATRIEME LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2010 (N° 2010-1658 DU 29 DECEMBRE 2010).

(C.G.I., art. 150-0 A)

NOR : ECE L 12 20456 J

Bureau C 2

1. En application des dispositions du 3 du I de l'article 150-0 A du code général des impôts (CGI), les plus-values réalisées par les particuliers lors de la cession de certains droits sociaux au profit d'un membre de la famille du cédant sont exonérées d'impôt sur le revenu lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- les droits cédés, détenus par le cédant, seul ou avec les membres de son groupe familial, doivent avoir dépassé ensemble 25 % des droits dans les bénéfices sociaux de la société concernée à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la cession ;
- les titres cédés sont ceux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège social en France ;
- la cession doit avoir été réalisée au profit d'un membre du groupe familial du cédant, à savoir son conjoint ou partenaire lié par un PACS, ou leurs ascendants et descendants, ou encore leurs frères et soeurs ;
- le cessionnaire ne doit pas revendre à un tiers au groupe familial du cédant tout ou partie des droits sociaux dans le délai de cinq ans suivant la cession bénéficiant de l'exonération.

2. L'article 18 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010 (n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, *Journal officiel* du 30 décembre 2010)¹ :

- étend le champ d'application de l'exonération aux plus-values réalisées sur des titres de sociétés européennes ;
- soumet l'ensemble des plus-values de l'espèce aux prélèvements sociaux dus au titre des revenus du patrimoine ;
- les prend en compte pour le calcul du revenu fiscal de référence (RFR).

¹ Le texte de l'article 18 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010 figure en annexe 1 à la présente instruction.

3. La présente instruction commente ces dispositions, qui sont applicables aux cessions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2011.

1. Elargissement du dispositif d'exonération des plus-values de cession de droits sociaux au sein du groupe familial aux plus-values de cession de titres de sociétés européennes

4. Jusqu'au 31 décembre 2010, seules les plus-values réalisées lors de la cession de titres de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et ayant leur siège social en France étaient exonérées d'impôt sur le revenu (et de prélèvements sociaux) en application des dispositions du 3 du I de l'article 150-0 A du CGI.

5. Afin d'assurer la conformité de ce dispositif d'exonération au droit communautaire, l'article 18 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010 (n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, Journal officiel du 30 décembre 2010) en étend le champ d'application aux plus-values de cession de droits sociaux de sociétés soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés et ayant leur siège dans un Etat de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

6. Cette condition est présumée remplie lorsque la société dont les titres ou droits sont cédés est cotée sur un marché réglementé d'un de ces Etats.

7. Les impôts équivalents à l'impôt sur les sociétés s'entendent des impôts de quotité exprimés en unité monétaire, assis sur un résultat fiscal, non déductibles de ce résultat et qui sont versés à titre définitif et sans contrepartie au profit d'Etats souverains, d'Etats membres d'Etat fédéraux ou confédérés ou autres subdivisions politiques d'un Etat (cantons) ou de territoires non souverains jouissant de l'autonomie financière par rapport à l'Etat souverain dont ils dépendent (territoires et collectivités territoriales d'outre-mer, îles anglo-normandes ...).

8. Pour plus de précisions sur les impôts équivalents à l'impôt sur les sociétés français, il convient de se reporter à la liste figurant en annexe 2 à la présente instruction.

2. Imposition aux prélèvements sociaux dus sur les revenus du patrimoine

9. Conformément aux dispositions de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, les prélèvements sociaux dus sur les revenus du patrimoine sont assis sur le montant net des revenus concernés retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. Ces prélèvements sont acquittés par voie de rôle.

Les plus-values de cessions de droits sociaux réalisées par un particulier au profit d'un membre de son groupe familial étant exonérées d'impôt sur le revenu, elles l'étaient par suite des prélèvements sociaux dus au titre des revenus du patrimoine (CGS, CRDS, prélèvement social de 3,4 % et contributions additionnelles à ce prélèvement de 1,1 % et de 0,3 %) ³.

10. Modifiant à cet effet l'article L. 136-6 précité du code de la sécurité sociale, l'article 18 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010 soumet expressément le montant de ces plus-values aux prélèvements sociaux dus sur les revenus du patrimoine.

11. Pour la détermination de l'assiette des prélèvements sociaux, il n'est pas tenu compte des moins-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux réalisées au cours de la même année. Ces prélèvements sont donc appliqués au montant des gains portés en ligne 3VY de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042, sans que ces gains soient compensés par les pertes portées ligne 3VH de la déclaration précitée.

La perte constatée en ligne 3 VH au titre d'une année est imputable à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux sur les plus-values de même nature réalisées exclusivement au cours des dix années suivantes.

² L'article 18 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010 est reproduit en annexe 1 à la présente instruction.

³ Taux en vigueur à la date de publication de la présente instruction.

3. Prise en compte des plus-values de cessions réalisées au sein du groupe familial pour le calcul du revenu fiscal de référence (RFR)

12. Le revenu fiscal de référence (RFR), dont les règles de détermination sont fixées au IV de l'article 1417 du CGI, est calculé en prenant en compte les revenus et plus-values retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu de l'année précédente, majoré du montant de certaines charges déductibles du revenu global, de certains abattements et de certaines plus-values exonérées. Pour les cessions réalisées jusqu'au 31 décembre 2010, les plus-values de cessions réalisées au sein du groupe familial n'étaient pas prises en compte pour le calcul du RFR.

13. Afin d'améliorer l'appréhension de la capacité contributive réelle des contribuables au travers de ce revenu, l'article 18 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010 inclut le montant de ces plus-values dans le calcul du RFR.

4. Obligations déclaratives

14. Aux termes de l'article 170 du CGI, les contribuables ont l'obligation de déposer chaque année une déclaration d'ensemble de leurs revenus (déclaration n° 2042). Sont mentionnés sur cette déclaration les revenus et gains imposables à l'impôt sur le revenu ainsi que certains revenus, bénéfiques ou plus-values exonérés d'impôt sur le revenu, afin de déterminer le revenu fiscal de référence (RFR) et d'assurer l'imposition aux prélèvements sociaux dus au titre des revenus du patrimoine.

15. Les plus-values exonérées d'impôt sur le revenu en application du 3 du I de l'article 150-0 A du CGI n'étaient, pour les cessions réalisées jusqu'au 31 décembre 2010, pas mentionnées sur la déclaration d'ensemble des revenus dans la mesure où elles étaient exonérées d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux et n'étaient pas prises en compte dans le calcul du RFR.

16. Les plus-values de cessions réalisées au sein du groupe familial entrant désormais dans le calcul du revenu fiscal de référence et dans l'assiette des prélèvements sociaux dus au titre des revenus du patrimoine, les contribuables sont tenus de déclarer le montant de ces plus-values exonérées d'impôt sur le revenu sur la déclaration d'ensemble des revenus en ligne 3 VY.

5. Entrée en vigueur

17. Ces nouvelles dispositions sont applicables aux cessions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2011.

BOI liés : 5 C-1-01 (n° 47 à 49 et annexe 1) et 5 C-4-10

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe 1

**Article 18 de la quatrième loi de finances rectificative pour 2010
(n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, *Journal officiel* du 30 décembre 2010)**

Article 18

I. – A la première phrase du 3 du I de l'article 150-0 A du code général des impôts, les mots : « et ayant son siège en France » sont remplacés par les mots : « ou à un impôt équivalent et ayant son siège dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ».

II. – Au dernier alinéa du 1 de l'article 170 et au d du 1° du IV de l'article 1417 du même code, après les mots : « exonérés en application », sont insérés les mots : « du 3 du I et ».

III. – Au 2° du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, après les mots : « exonérées en application du », sont insérés les mots : « 3 du I et du ».

IV. – les I à III sont applicables aux cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2011.



Annexe 2

Liste des impôts équivalents à l'impôt sur les sociétés français pour les autres Etats parties à l'Espace économique européen (EEE)

Allemagne	Körperschaftsteuer
Autriche	Körperschaftsteuer
Belgique	Impôt des sociétés - Vennootschapsbelasting
Bulgarie	Корпоративен данък
Chypre	Corporation tax
Danemark	Selskabsskat
Espagne	Impuesto sobre sociedades
Estonie	Ettevõtte tulumaks
Finlande	Yhteisöjen tulovero/Samfunds inkomstskatt
Grèce	Foros eisodimatos nomikon prosopon kerdoskopikoy charaktira / Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων
Hongrie	Társasági adó
Irlande	Corporation tax
Italie	Imposta sul reddito delle società -IRES
Lettonie	Uzņēmumu ienākuma nodoklis
Lituanie	Pelno mokestis
Luxembourg	Impôt sur le revenu des collectivités
Malte	Income tax
Pays-Bas	Vennootschapsbelasting
Pologne	Podatek dochodowy od osób prawnych
Portugal	Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas - IRC
Rep Tchèque	<i>daň z příjmů právnických osob</i>
Roumanie	Impozitul pe profit
Royaume-Uni	Corporation tax
Slovaquie	Daň z príjmov právnických osôb
Slovénie	Davek od dohodkov pravnih oseb (DDPO-2)
Suède	Skatt på företagsvinster
Islande	Tekjuskattur félaga
Liechtenstein	Ertragssteuer
Norvège	Selskapsskatt