

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 B-14-04

N° 131 du 16 AOÛT 2004

IMPOT SUR LE REVENU. PERTES SUR TITRES DE SOCIETES CEDEES OU LIQUEDEES DANS LE CADRE D'UNE PROCEDURE COLLECTIVE. DEDUCTION DU REVENU NET GLOBAL OU IMPUTATION SUR DES PLUS-VALUES DE CESSION DE VALEURS MOBILIERES. OPTION POUR L'IMPUTATION OU LA DEDUCTION ANTICIPEE DES PERTES A COMPTER DE L'ANNEE DU JUGEMENT DE CESSION OU DE LIQUIDATION JUDICIAIRE DE L'ENTREPRISE (ARTICLE 32 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2002, N° 2002-1576 DU 30 DECEMBRE 2002 ET DECRET N° 2004-222 DU 11 MARS 2004).

RELEVEMENT DU PLAFOND ANNUEL DE DEDUCTION DU REVENU NET GLOBAL DES PERTES EN CAPITAL (ARTICLE 30 DE LA LOI N° 2003-721 DU 1^{ER} AOUT 2003 POUR L'INITIATIVE ECONOMIQUE)

(C.G.I., art. 150-0 A I 4, 150-0 D 11,12, 13 et 163 octodécies A)

NOR : ECO F 0420139 J

Bureau C 1

PRESENTATION

Les pertes subies par les personnes physiques, afférentes à des titres de sociétés faisant l'objet d'une procédure collective sont, sous certaines conditions, déductibles du revenu net global (code général des impôts, article 163 octodécies A) ou imputables sur des plus-values de même nature (code général des impôts, 12 de l'article 150-0 D).

Toutefois, cette déduction ou cette imputation n'est possible qu'au terme de la procédure collective, c'est-à-dire au titre de l'année du prononcé du jugement qui, selon le cas, autorise la réduction de capital, constate la réalisation définitive des opérations de cession de l'entreprise ou clôt les opérations de liquidation judiciaire.

L'article 32 de la seconde loi de finances rectificative pour 2002 (n° 2002-1576 du 30 décembre 2002) permet désormais aux contribuables d'anticiper la prise en compte, sur le plan fiscal, de leurs pertes sur des titres de sociétés faisant l'objet d'une procédure collective.

Ainsi, à compter de l'imposition des revenus de l'année 2003, et pour des jugements intervenus depuis le 1^{er} janvier 2000, la déduction du revenu net global ou l'imputation sur des plus-values de même nature des pertes précitées est possible de manière « anticipée ». Elle s'effectue sur option expresse des contribuables, et peut intervenir dès l'année du jugement ordonnant la cession de l'entreprise en l'absence de tout plan de continuation, ou en prononçant la liquidation judiciaire.

Corrélativement, les sommes reçues, le cas échéant, par l'associé postérieurement à la constatation fiscale de la perte ou de la moins-value sont imposables au titre de l'année de leur versement.

En outre, le décret n° 2004-222 du 11 mars 2004, en même temps qu'il les aménage pour tenir compte des nouvelles modalités de déduction ou d'imputation « anticipée » des pertes, simplifie les obligations déclaratives des contribuables.

Enfin, pour les souscriptions effectuées à compter du 1er janvier 2003, l'article 30 de la loi n° 2003-721 du 1er août 2003 pour l'initiative économique porte les plafonds de la déduction du revenu net global des pertes en capital prévue à l'article 163 octodécies A du code général des impôts (CGI), selon la situation de famille des contribuables, à 30 000 € et 60 000 €.

La présente instruction commente l'ensemble de ces dispositions.



SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
 CHAPITRE 1 : RAPPEL DES DISPOSITIONS APPLICABLES AVANT L'ADOPTION DE L'ARTICLE 32 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE DU 30 DECEMBRE 2002	 4
 Section 1 : La déduction du revenu net global	 4
1. En ce qui concerne l'année de déduction	5
2. En ce qui concerne les limites de déduction applicables	6
3. En ce qui concerne les obligations déclaratives	7
 Section 2 : L'imputation sur des plus-values de même nature	 8
1. En ce qui concerne l'année d'imputation	9
2. En ce qui concerne les modalités d'imputation	10
3. En ce qui concerne le montant de la perte imputable	11
4. En ce qui concerne les obligations déclaratives	13
 CHAPITRE 2 : REGLES APPLICABLES A COMPTER DU 1 ^{ER} JANVIER 2003	 14
 Section 1 : La déduction du revenu global prévu à l'article 163 octodécies A	 15
 A. LES PLAFONDS DE DEDUCTION SONT REHAUSSES	15
B. NOUVEAU REGIME	16
 1. Option pour la déduction anticipée des pertes	 18
a) Cas d'exercice de l'option	18
b) Modalités d'exercice de l'option	19
 2. Régularisation du montant déduit	 20
a) Cas de reprise de la déduction	20
b) Modalités de reprise de la déduction	21

3. Obligations déclaratives	22
Section 2 : L'imputation sur des plus-values prévue au 12 de l'article 150-0 D	23
1. L'option pour l'imputation anticipée des pertes	24
2. La régularisation du montant déduit (12 de l'article 150-0 D)	25
a) Cas de reprise	25
b) Modalités de la reprise	26
3. Imposition des sommes ou valeurs reçues par le contribuable postérieurement à l'exercice de l'option pour l'imputation des pertes (4 du I de l'article 150-0 A)	27
4. Obligations déclaratives	29
Section 3 : Entrée en vigueur	33

Annexes

INTRODUCTION

1. Le contribuable qui subit des pertes afférentes à des titres de sociétés faisant l'objet d'une procédure collective peut les prendre en compte sur le plan fiscal selon deux modalités :

- une déduction du revenu net global, prévue à l'article 163 octodécies A du CGI ;
- ou une imputation sur les plus-values de même nature, prévue au 12 de l'article 150-0 D du CGI.

Il peut également, dans certaines conditions, combiner ces deux modalités. Un même montant de perte ne peut faire l'objet à la fois d'une déduction du revenu global et d'une imputation sur les plus-values (c du 13 de l'article 150-0 D). Ainsi, un contribuable peut par exemple pratiquer la déduction de la perte du revenu net global dans la limite du plafond annuel de déduction autorisé, et imputer le solde sur des plus-values de même nature.

2. Les dispositifs de déduction du revenu net global des pertes en capital (article 163 octodécies A) et d'imputation des moins-values (12 de l'article 150-0 D) s'appliquent selon des modalités qui pour partie leur sont propres. A cet égard, le mécanisme de déduction des pertes en capital a un champ d'application moins large que celui d'imputation des moins-values. En particulier :

- il s'applique uniquement aux **souscriptions** en numéraire au capital de sociétés constituées depuis le 1^{er} janvier 1994 ou de sociétés qui, quelle que soit la date de leur création, procèdent depuis la même date à une augmentation de capital dans le cadre d'un plan de redressement organisant la continuation de l'entreprise. En revanche, l'imputation des moins-values est susceptible de concerner tous les titres de sociétés détenus par un particulier, qu'ils aient été souscrits ou acquis ;

- il ne s'applique qu'à raison des pertes en capital consécutives à la cessation de paiement de sociétés intervenant **dans les huit ans** de leur création ou, le cas échéant, du plan de redressement en organisant la continuation, alors que le régime d'imputation des moins-values est applicable sans condition de délai.

3. Jusqu'à l'adoption de l'article 32 de la seconde loi de finances rectificative pour 2002 (n° 2002-1576 du 30 décembre 2002), la déduction ou l'imputation s'effectue au titre de l'année de l'annulation des titres correspondants, c'est-à-dire, en règle générale, lors de la clôture des procédures collectives.

Compte tenu des délais de ces procédures, et afin d'anticiper sur le plan fiscal la déduction ou l'imputation, l'article 32 déjà cité permet, sur option du contribuable portant sur l'ensemble des titres qu'il détient dans la société concernée, d'avancer la prise en compte des pertes à compter de l'année au titre de laquelle intervient le jugement ordonnant la cession de l'entreprise sans continuation ou le jugement d'ouverture de sa liquidation judiciaire.

CHAPITRE 1 : RAPPEL DES DISPOSITIONS APPLICABLES AVANT L'ADOPTION DE L'ARTICLE 32 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE DU 30 DECEMBRE 2002

Section 1 : La déduction du revenu net global

4. Les personnes physiques qui ont souscrit en numéraire au capital d'une société constituée à compter du 1^{er} janvier 1994 ou à une augmentation de capital réalisée à compter de la même date par une société, quelle que soit la date de sa création, dans le cadre d'un plan de redressement organisant la continuation de l'entreprise, et qui subissent une perte en capital en raison de la cessation des paiements de la société dans les huit ans qui suivent, selon le cas, sa constitution ou son plan de redressement, peuvent, sous certaines conditions et dans certaines limites, déduire de leur revenu net global la perte ainsi subie (article 163 octodécies A). L'application de la déduction au titre d'une année entraîne la reprise des réductions d'impôt obtenues le cas échéant pour les mêmes souscriptions en application du I de l'article 199 terdecies-0 A au titre de la même année (IV de cet article).

Les conditions et modalités d'application du dispositif sont détaillées dans la documentation de base 5 B 2422 à jour au 1^{er} septembre 1999. Les éléments suivants sont toutefois rappelés.

1. En ce qui concerne l'année de déduction

5. La déduction des pertes en capital est effectuée sur le revenu net global de l'année au cours de laquelle est prononcé, selon le cas, le jugement autorisant la réduction de capital, le jugement constatant la réalisation définitive des opérations de cession de l'entreprise ou le jugement de clôture des opérations de liquidation judiciaire (cf. DB 5 B 2422 n°24).

2. En ce qui concerne les limites de déduction applicables

6. La déduction, qui correspond à la perte effectivement subie, égale au montant de la souscription diminuée le cas échéant des sommes récupérées (notamment des remboursements d'apports et amortissement de capital intervenus) par le souscripteur, est admise dans la limite annuelle de :

- 15 250 € pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ;
- 30 500 € pour les contribuables mariés ou liés par un pacte civil de solidarité (PACS), soumis à une imposition commune.

3. En ce qui concerne les obligations déclaratives

7. En application de l'article 75-0 Y de l'annexe II, le contribuable qui demande la déduction de son revenu global du montant des souscriptions au capital d'une société joint à sa déclaration de revenus de l'année concernée (cf. DB 2422 n° 32) :

- la copie du reçu de sa souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital de la société ;
- la copie, selon le cas, du jugement qui autorise la réduction de capital, du jugement de clôture des opérations de cession de l'entreprise ou du jugement de clôture des opérations de liquidation judiciaire ;
- la copie du jugement arrêtant le plan de redressement organisant la continuation de l'entreprise, lorsque la déduction porte sur des souscriptions aux augmentations de capital réalisées par des sociétés en difficulté au sens du II bis de l'article 163 octodécies A.

Section 2 : L'imputation sur des plus-values de même nature

8. Les personnes physiques peuvent depuis le 1^{er} janvier 2000, sous certaines conditions, imputer les pertes constatées en cas d'annulation de valeurs mobilières, de droits sociaux ou de titres assimilés mentionnés à l'article 150-0 A, sur des plus-values de même nature, à l'instar des pertes subies à l'occasion de la cession à titre onéreux de ces mêmes valeurs, droits ou titres (12 de l'article 150-0 D).

L'annulation doit intervenir dans le cadre d'une procédure collective. Elle résulte soit de la réduction du capital en exécution d'un plan de redressement, soit de la cession de l'entreprise ordonnée par le tribunal, soit du jugement de clôture de la liquidation judiciaire.

Les conditions et modalités d'application de cette mesure sont commentées fiche n° 5 de l'instruction 5 C-1-01 du 13 juin 2001. Les éléments suivants sont toutefois rappelés.

1. En ce qui concerne l'année d'imputation

9. Les pertes constatées sur les titres annulés sont imputées au titre de l'année au cours de laquelle l'événement ayant entraîné l'annulation des titres intervient.

2. En ce qui concerne les modalités d'imputation

10. Les pertes constatées en cas d'annulation de valeurs mobilières ou de droits sociaux sont imputables sur les plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou des dix années suivantes (avant le 1^{er} janvier 2002, le délai était de cinq ans) dans les mêmes conditions que les pertes subies à l'occasion des cessions de valeurs mobilières ou de droits sociaux.

3. En ce qui concerne le montant de la perte imputable

11. L'imputation est opérée dans la limite du prix effectif d'acquisition ou en cas d'acquisition à titre gratuit, dans la limite de la valeur retenue pour l'assiette des droits de mutation.

En ce qui concerne le non-cumul avec certains avantages fiscaux et les modalités de prise en compte des sommes remboursées et autres minorations d'assiette de la perte constatée, cf. BOI 5 C-1-01 fiche n° 5 § 12.

12. Dans l'hypothèse où les titres annulés ont fait antérieurement l'objet d'un échange de titres ayant bénéficié du sursis d'imposition en application de l'article 150-0 B, le prix ou la valeur d'acquisition à retenir pour la détermination de la perte est le prix d'acquisition des titres remis à l'échange, éventuellement diminué de la soultte reçue ou majoré de la soultte versée (article 150-0 D, 13^{1^{er}} alinéa).

4. En ce qui concerne les obligations déclaratives

13. Conformément aux dispositions de l'article 74-0 G de l'annexe II, le contribuable qui entend imputer les pertes constatées mentionne le montant correspondant directement dans le cadre « récapitulation des éléments d'imposition » de la déclaration des plus-values n° 2074 souscrite au titre de l'année au cours de laquelle l'imputation des pertes est opérée, et joint les pièces justificatives suivantes :

- la copie d'un des jugements concernés ;
- une copie d'un document justifiant du nombre de titres détenus à la date du jugement ;
- le montant des pertes ainsi que les éléments nécessaires à leur détermination : lorsque leur montant fait l'objet d'un plafonnement pour éviter le cumul avec d'autres avantages fiscaux, le détail du calcul doit être fourni.

CHAPITRE 2 : REGLES APPLICABLES A COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2003

14. L'article 32 de la loi de finances rectificative pour 2002 prévoit que les pertes afférentes à des titres de sociétés faisant l'objet d'une procédure collective peuvent désormais être prises en compte à compter de l'année au cours de laquelle intervient le jugement ordonnant la cession de l'entreprise, en l'absence de tout plan de redressement ordonnant sa continuation, ou le jugement prononçant sa liquidation judiciaire, sur option globale et concomitante du détenteur :

- soit pour la déduction du revenu global (article 163 octodécies A) ;
- soit pour l'imputation sur des plus-values de même nature (12 de l'article 150-0 D) ;
- soit pour la combinaison de ces deux dispositifs, un même montant de perte ne pouvant à la fois faire l'objet d'une déduction et d'une imputation (cf. 1 ci-avant).

Cette option est ouverte à compter de l'imposition des revenus de 2003, à la condition que les jugements concernés soient intervenus à partir du 1^{er} janvier 2000.

Des exemples d'application du nouveau dispositif figurent en annexe 1.

Section 1 : La déduction du revenu global prévue à l'article 163 octodécies A

A. LES PLAFONDS DE DEDUCTION SONT REHAUSSES

15. L'article 30 de la loi n° 2003-721 du 1^{er} août 2003 pour l'initiative économique (cf. annexe 3) porte les plafonds annuels sous lesquels les pertes en capital sont déductibles du revenu net global à :

- 30 000 €, au lieu de 15 250 € antérieurement, pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ;
- 60 000 €, au lieu de 30 500 € antérieurement, pour les contribuables mariés ou liés par un pacte civil de solidarité (PACS), soumis à une imposition commune.

Ces nouveaux plafonds sont applicables pour la déduction des pertes subies à raison des souscriptions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2003. Dès lors les pertes subies à raison des souscriptions réalisées avant le 1^{er} janvier 2003 sont déductibles sous les limites anciennes (cf. n°6) quelle que soit l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui motive la déduction.

B. NOUVEAU REGIME

16. A compter du 1^{er} janvier 2003, les contribuables peuvent déduire, sur option, les pertes en capital à compter de l'année au cours de laquelle intervient le jugement ordonnant la cession de l'entreprise ou le jugement prononçant la liquidation judiciaire, sans attendre respectivement le jugement constatant la réalisation définitive des opérations de cession ou celui de clôture des opérations de liquidation judiciaire.

Les pertes ainsi imputées font l'objet d'une reprise en cas d'infirmité du jugement ou de résolution du plan de cession. Il en est de même en cas d'attribution de sommes ou valeurs en contrepartie des titres à raison desquels la déduction a été pratiquée ou de condamnation du contribuable dans le cadre de la procédure collective.

17. A défaut d'option au titre d'une année, l'option peut être effectuée au titre des années suivantes, étant précisé qu'à défaut total d'option, les pertes en capital restent déductibles au titre de l'année au cours de laquelle intervient, selon le cas, le jugement qui autorise la réduction de capital, le jugement de clôture des opérations de cession de l'entreprise ou le jugement de clôture des opérations de liquidation judiciaire.

1. Option pour la déduction anticipée des pertes

a) Cas d'exercice de l'option

18. Les contribuables peuvent opter pour la déduction de leur revenu net global des pertes en capital, à compter de l'année au cours de laquelle intervient le jugement ordonnant la cession de l'entreprise en application des articles L. 621-83 et suivants du code de commerce, en l'absence de tout plan de continuation, ou le jugement prononçant sa liquidation judiciaire (troisième alinéa du I de l'article 163 octodécies A). Les jugements en cause doivent être prononcés à compter du 1^{er} janvier 2000.

Cette déduction anticipée est également ouverte aux personnes qui subissent des pertes en capital à raison d'une augmentation de capital effectuée dans le cadre d'un plan de redressement organisant la continuation de l'entreprise (II bis de l'article 163 octodécies A), si la société se trouve en cessation de paiement dans les huit ans suivant la date du plan de redressement.

L'imputation anticipée des pertes n'est en revanche pas autorisée au titre d'un plan de continuation de l'entreprise que le tribunal arrête à l'issue de la période d'observation.

A l'instar du régime de droit commun, c'est-à-dire de déduction de la perte dans les conditions prévues au n° 5, le détenteur des titres ne doit pas, pour pouvoir exercer l'option, avoir été mis en cause personnellement dans le cadre de la procédure collective (pour plus de détails sur ce point, voir DB 2422). Lorsque cette mise en cause intervient postérieurement à l'option, la perte imputée fait l'objet d'une reprise au titre de l'année de la condamnation (voir ci-après n°s 20 et 21).

b) Modalités d'exercice de l'option

19. L'option, qui peut être exercée l'année même du jugement ou au titre d'une année postérieure, est globale, c'est-à-dire qu'elle porte sur l'ensemble des souscriptions du contribuable au capital de la société faisant l'objet de la procédure collective.

L'option ainsi exercée est exclusive de toute déduction ultérieure au titre des pertes subies à raison des souscriptions concernées.

Concomitamment à cette option, les contribuables doivent exercer, le cas échéant, l'option pour l'imputation anticipée de la moins-value sur des plus-values de même nature (cf. section 2 ci-après, et exemples en annexe I).

2. Régularisation du montant déduit

a) Cas de reprise de la déduction

20. Les pertes en capital pour lesquelles l'option pour la déduction anticipée du revenu net global a été exercée font l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle survient l'un des événements suivants (quatrième alinéa du I et dernier alinéa du II de l'article 163 octodécies A) :

- infirmation du jugement ou résolution du plan de cession, dès lors que cette infirmation ou cette résolution sont définitives ;

- attribution de sommes ou valeurs au contribuable en contrepartie des titres à raison desquels la déduction a été opérée ;

- condamnation du détenteur des titres, postérieurement à la déduction, impliquant sa responsabilité personnelle dans les pertes sociales : condamnation au paiement du passif social pour faute de gestion, interdiction de gérer, faillite personnelle, banqueroute... (cf. DB 5 B 2422, annexe 1, page 189, à jour au 1^{er} septembre 1999).

b) Modalités de reprise de la déduction

21. Dans les trois cas visés au n° 20, les sommes déduites sont ajoutées au revenu net global de l'année de l'événement considéré.

En cas d'attribution de sommes ou valeurs en contrepartie des titres à raison desquels la déduction a été opérée, la reprise de la déduction pratiquée est limitée au montant des sommes ou valeurs ainsi reçues.

Conformément aux dispositions du 4 du I de l'article 150-0 A, dans le cas où des sommes ou valeurs sont attribuées en contrepartie de titres pour lesquels la déduction (163 octodécies A) et l'imputation (12 de l'article 150-0 D) ont été pratiquées, et que le montant reçu est inférieur au total de la perte déduite et imputée, la reprise porte en priorité sur la déduction opérée. Le solde est imposable en plus-value.

3. Obligations déclaratives

22. Le décret n° 2004-222 du 11 mars 2004 (cf. annexe 4), qui modifie l'article 75-0 Y de l'annexe II et crée un article 75-0 Y bis, aménage les obligations déclaratives relatives à la déduction du revenu net global des pertes, en même temps qu'il les simplifie de manière générale.

Les contribuables qui optent pour la déduction anticipée des pertes formulent cette option sur papier libre qu'ils joignent à leur déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (art. 75-0 Y bis de l'annexe II), et joignent à cette déclaration :

- la copie du reçu de leur souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital de la société ;

- la copie d'un extrait des jugements concernés, accompagnée le cas échéant de celle d'un extrait du jugement arrêtant le plan de redressement organisant la continuation de l'entreprise¹ lorsqu'une augmentation de capital est intervenue, ou la copie de toute formalité assurant la publicité de ces jugements dans les conditions prévues à l'article 21 du décret n° 85-1388 du 27 décembre 1985 modifié. Il peut s'agir d'un extrait du registre du commerce et des sociétés (extrait K bis) ou d'un avis publié au BODACC² ou dans un journal d'annonces légales.

La possibilité de joindre, en lieu et place de la copie des jugements de procédure collective, une copie d'un extrait de ces jugements ou une copie de toute formalité en assurant la publicité, a un caractère général et concerne tous les cas où les contribuables font état d'une déduction des pertes en capital, y compris non anticipée.

¹ Lorsque la déduction porte sur des souscriptions aux augmentations de capital réalisées par des sociétés en difficulté au sens du II bis de l'article 163 octodécies A.

² Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales.

Section 2 : L'imputation sur des plus-values prévue au 12 de l'article 150-0 D

23. A l'instar de la déduction du revenu global, les contribuables peuvent désormais imputer, préalablement à leur annulation, les pertes sur les titres de sociétés faisant l'objet d'une procédure de liquidation judiciaire ou de cession (deuxième alinéa du 12 de l'article 150-0 D).

Ces pertes sont imputables sur des plus-values de même nature réalisées au cours de la même année ou des dix années suivantes dans les mêmes conditions que les pertes subies à l'occasion des cessions de valeurs mobilières ou de droits sociaux. Il est rappelé qu'en cas de pertes antérieures reportables, les pertes les plus anciennes s'imputent par priorité sur les gains de l'année d'imposition et à hauteur de ces gains. En outre, les pertes antérieures ne peuvent jamais être cumulées avec la perte de l'année.

Pour le calcul de la perte imputable, qu'il s'agisse de l'option pour l'imputation anticipée ou non, le prix d'acquisition est diminué des sommes ou valeurs remboursées afférentes aux mêmes titres, et qui n'ont pas été soumises à ce titre à l'impôt sur le revenu (article 150-0 D, 13 a). [Cf. en outre BOI 5 C-1-01 fiche n° 5 § 12].

1. L'option pour l'imputation anticipée des pertes

24. Les conditions relatives à la nature des jugements, ainsi que les modalités d'exercice de l'option sont identiques à celles prévues pour la déduction du revenu net global. Il y a donc lieu de se reporter aux n° 18 et 19 ci-avant.

2. La régularisation du montant déduit (12 de l'article 150-0 D)

a) Cas de reprise

25. Les pertes, pour lesquelles l'option pour une imputation anticipée a été exercée, font l'objet d'une reprise au titre de l'année au cours de laquelle survient l'un des événements suivants :

- l'infirmité du jugement ou la résolution du plan de cession. La décision d'infirmité ou la résolution doit être définitive ;
- la condamnation du détenteur des titres concernés dans le cadre de la procédure collective (b du 12 de l'article 150-0 D).

b) Modalités de la reprise

26. Le montant correspondant à la perte imputée ou reportée est imposable au titre de l'année au cours de laquelle intervient l'un de ces événements, quelle que soit la situation du contribuable au regard du seuil de cession. Trois situations sont possibles :

- la perte a été totalement imputée : dans ce cas, la reprise de la perte se traduit par l'imposition en plus-value de la totalité de la perte ;
- la perte n'a pas été imputée mais uniquement reportée : dans cette hypothèse, la reprise de la perte est constatée par la suppression à compter de l'année considérée, du droit au report de la perte ;
- la perte a été pour partie imputée et pour partie reportée. La reprise se traduit par l'imposition en plus-value du montant de la perte imputée et la suppression du droit au report de la perte restant à reporter. Cette reprise n'affecte pas le montant et la durée d'imputation des autres moins-values en report.

3. Imposition des sommes ou valeurs reçues par le contribuable postérieurement à l'exercice de l'option pour l'imputation des pertes (4 du I de l'article 150-0 A)

27. Les sommes ou valeurs attribuées en contrepartie de la détention de titres pour lesquels l'option pour l'imputation de la perte a été exercée sont imposables au titre de l'année au cours de laquelle elles sont reçues, à hauteur de la perte imputée ou reportée, même si le seuil de cession de 15 000 € n'est pas dépassé au titre de l'année considérée.

Le montant imposable est déterminé sous déduction du montant repris en application de l'article 163 octodécies A (cf. n°20 et 21) et il est limité au montant de la perte imputée ou reportée³. Les pertes antérieures reportables sont imputables sur le montant imposable dans les conditions habituelles (cf. ci-dessus n° 23).

28. Ces sommes sont prises en compte pour l'appréciation du seuil annuel de cession, lorsque le contribuable réalise la même année d'autres opérations imposables.

4. Obligations déclaratives

29. Les contribuables qui entendent bénéficier de l'option prévue au deuxième alinéa du 12 de l'article 150-0 D doivent la formuler sur la déclaration des plus-values ou profits n° 2074 (cadre 504, ligne 519 bis), (article 74-0 G bis de l'annexe II issu du décret n° 2004-222 du 11 mars 2004).

30. En outre, en application de l'article 74-0 G de l'annexe II tel que modifié par le décret du 11 mars 2004 précité, les contribuables qui optent pour l'imputation « anticipée » des pertes doivent joindre à cette déclaration :

- la copie d'un extrait d'un des jugements concernés ou la copie d'une des formalités assurant la publicité de ce jugement dans les conditions prévues à l'article 21 du décret n° 85-1388 du 27 décembre 1985 modifié. Il peut s'agir d'un extrait du registre du commerce et des sociétés (extrait K bis) ou d'un avis publié au BODACC ou dans un journal d'annonces légales ;

- une copie d'un document justifiant le nombre de titres des sociétés concernées détenus à la date du jugement ;

- le montant des pertes ainsi que les éléments nécessaires à leur détermination.

31. Il est précisé que la substitution, en lieu et place de la copie des jugements de procédure collective, d'une copie d'un extrait de ces jugements ou de toute formalité en assurant la publicité a un caractère général. Elle s'applique dans tous les cas où les contribuables font état d'une imputation des pertes prévue au 12 de l'article 150-0 D, y compris non anticipée.

32. En cas de reprise ou d'imposition des sommes reçues postérieurement à l'exercice de l'option pour l'imputation anticipée des pertes, le montant repris ou imposable est porté sur la déclaration des plus-values n° 2074 (cadre 504- ligne 519).

Section 3 : Entrée en vigueur

33. L'option pour la déduction anticipée du revenu net global des pertes en capital (article 163 octodécies), ainsi que l'option pour l'imputation anticipée sur des plus-values (deuxième alinéa du 12 de l'article 150-0), sont exerçables à compter de l'imposition des revenus de l'année 2003.

Cette possibilité est ouverte pour les jugements ordonnant la cession ou prévoyant la liquidation judiciaire de l'entreprise intervenus depuis le 1er janvier 2000.

A compter de l'imposition des revenus de 2003, il est donc possible d'opter pour la prise en compte anticipée des pertes au titre de l'une des années d'imposition comprises dans la période allant de l'année au cours de laquelle le jugement concerné est rendu, jusqu'à celle précédant l'année au cours de laquelle les titres sont annulés.

Ainsi, si un jugement de liquidation judiciaire intervient en 2003, et l'annulation des titres en 2008, le contribuable pourra opter pour une prise en compte anticipée des pertes au titre de l'une des années d'imposition 2003 à 2007.

³ Dans l'hypothèse rare où il serait perçu un montant excédant la perte déduite, l'excédent constitue un boni de liquidation.

De même, pour l'imposition des revenus de 2003, les contribuables ont pu opter pour l'imputation anticipée des pertes afférentes à des titres non annulés de sociétés pour lesquelles les jugements sont intervenus à compter du 1^{er} janvier 2000 et jusqu'au 31 décembre 2003.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

ANNEXE 1**Exemples**

1. En 2000, un contribuable célibataire a souscrit 1 000 actions d'une société nouvelle pour un montant total de 20 000 €. En 2002, la société se trouve en cessation des paiements. Par un jugement du 16 mars 2003, le tribunal de commerce prononce la liquidation judiciaire de la société.

Le contribuable peut sur option expresse :

- déduire de son revenu net global une somme de 15 250 € (article 163 octodécies A) sur sa déclaration de revenus 2003 (n° 2042), correspondant au plafond alors en vigueur (cf. ci-dessus n° 14) ;

- et constater une perte sur titres pour un montant de 4 750 € imputable sur les plus-values de même nature : 2 000 € au cas d'espèce, et dont le solde est reportable sur les 10 années suivantes (2 750 €) sur sa déclaration des plus-values n° 2074 souscrite en annexe à la déclaration 2042 au titre de la même année 2003.

Remarque : Le contribuable aurait également pu choisir de ne rien déduire de son revenu global et de constater une perte sur titres pour un montant de 20 000 € sur sa déclaration n° 2074, ou déduire, par exemple 10 000 € du revenu global et 10 000 € au titre des moins-values.

2. Même exemple : en 2004, l'actionnaire fait l'objet d'une condamnation dans le cadre de la procédure collective.

Sur sa déclaration des revenus au titre de l'année 2004 :

- le contribuable doit ajouter à son revenu net global une somme de 15 250 € (montant déduit du revenu net global de l'année 2003) ;

- déclarer une plus-value de 2 000 € sur la déclaration 2074. En outre, il perd le droit de reporter le solde de la perte de 2 750 € au titre des moins-values reportables.

3. Même exemple : en 2004, dans le cadre des opérations de liquidation judiciaire, le contribuable reçoit une somme de 6 000 €.

Sur sa déclaration de revenus au titre de l'année 2004 : le contribuable ajoute à son revenu net global la somme de 6 000 €. Il n'y a pas lieu de régulariser la fraction de la perte initialement imputée ou reportée sur des plus-values de même nature.



ANNEXE 2

**Loi de finances rectificative pour 2002, n° 2002-1576 du 30 décembre 2002
(Journal officiel du 31 décembre 2002, pages 22070 et suivantes)**

Article 32

I. - A. - Le 12 de l'article 150-0 D du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Dans le premier alinéa, les mots : « à compter de » sont supprimés ;

2° Après le premier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Par exception aux dispositions du précédent alinéa, préalablement à l'annulation des titres, les pertes sur valeurs mobilières, droits sociaux ou titres assimilés peuvent, sur option expresse du détenteur, être imputées dans les conditions prévues au 11, à compter de l'année au cours de laquelle intervient le jugement ordonnant la cession de l'entreprise en application des articles L. 621-83 et suivants du code de commerce, en l'absence de tout plan de continuation, ou prononçant sa liquidation judiciaire. L'option porte sur l'ensemble des valeurs mobilières, droits sociaux ou titres assimilés détenus dans la société faisant l'objet de la procédure collective et s'exerce concomitamment à celle prévue au I de l'article 163 octodécies A. En cas d'infirmité du jugement ou de résolution du plan de cession, la perte imputée ou reportée est reprise au titre de l'année au cours de laquelle intervient cet événement. » ;

3° Au début du deuxième alinéa, les mots : « Ces dispositions » sont remplacés par les mots : « Les dispositions des premier et deuxième alinéas » ;

4° Dans le a, le mot : « annulés » est supprimé ;

5° Le b est complété par une phrase ainsi rédigée :

« Lorsque l'une de ces condamnations est prononcée à l'encontre d'un contribuable ayant exercé l'option prévue au deuxième alinéa, la perte ainsi imputée ou reportée est reprise au titre de l'année de la condamnation. »

B. - Le 13 du même article est ainsi modifié :

1° Dans la dernière phrase du premier alinéa, le mot : « annulés » est supprimé ;

2° Dans le deuxième alinéa, le mot : « annulés » est remplacé par le mot : « concernés » ;

3° Le a est ainsi rédigé :

« a. Des sommes ou valeurs remboursées dans la limite du prix d'acquisition des titres correspondants. »

C. - Le I de l'article 150-0 A du même code est complété par un 4 ainsi rédigé :

« 4. Les sommes ou valeurs attribuées en contrepartie de titres pour lesquels l'option pour l'imputation des pertes a été exercée dans les conditions du deuxième alinéa du 12 de l'article 150-0 D sont imposables au titre de l'année au cours de laquelle elles sont reçues, quel que soit le montant des cessions réalisées au cours de cette année, sous déduction du montant repris en application de l'article 163 octodécies A, à hauteur de la perte imputée ou reportée. »

D. - L'article 163 octodécies A du même code est ainsi modifié :

1° Le I est ainsi modifié :

a) Dans le deuxième alinéa, les mots : « en application des articles 81 et suivants de la même loi » sont remplacés par les mots : « en application des articles L. 621-83 et suivants de ce code » ;

b) Après le deuxième alinéa, sont insérés deux alinéas ainsi rédigés :

« Par exception aux dispositions du deuxième alinéa, la déduction peut, sur option expresse du souscripteur, être opérée à compter de l'année au cours de laquelle intervient le jugement ordonnant la cession de l'entreprise en application des articles L. 621-83 et suivants du code de commerce, en l'absence de tout plan de continuation, ou prononçant sa liquidation judiciaire. Cette option porte sur l'ensemble des souscriptions au capital de la société faisant l'objet de la procédure collective.

Le montant des sommes déduites en application de l'alinéa précédent est ajouté au revenu net global de l'année au cours de laquelle intervient, le cas échéant, l'infirmité du jugement ou la résolution du plan de cession. Il en est de même en cas d'attribution de sommes ou valeurs en contrepartie de titres à raison desquels la déduction a été opérée, au titre de l'année d'attribution de ces sommes ou valeurs et dans la limite de leur montant. » ;

c) Dans le troisième alinéa, après les mots : « de 15 250 € », sont insérés les mots : « mentionnée au deuxième alinéa » ;

2° Le 3° du II est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Lorsqu'une déduction a été effectuée dans les conditions prévues au troisième alinéa du I, le montant des sommes déduites est ajouté au revenu net global de l'année de la condamnation. »

II. - Les dispositions du I sont applicables pour l'imposition des revenus des années 2003 et suivantes, et pour les jugements intervenus à compter du 1^{er} janvier 2000.



ANNEXE 3

**Loi n° 2003-721 du 1^{er} août 2003 pour l'initiative économique
(Journal officiel du 5 août 2003, pages 13449 et suivantes)**

Article 30

I. - Aux deuxième et dernier alinéas du I de l'article 163 octodécies A du code général des impôts, la somme : « 15 250 € » est remplacée par la somme : « 30 000 € ».

II. - Les dispositions du I s'appliquent aux souscriptions effectuées à compter du 1^{er} janvier 2003.



ANNEXE 4**Décret n° 2004-222 du 11 mars 2004 fixant les obligations déclaratives en cas d'option pour l'imputation sur les plus-values de cession de valeurs mobilières ou pour la déduction anticipée du revenu global des pertes constatées sur les titres de sociétés cédées ou liquidées dans le cadre d'une procédure collective et modifiant l'annexe II au code général des impôts
(Journal officiel du 14 mars 2004, page 5028)**

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et du ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire,

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 150-0 A, 150-0 D et 163 octodécies A et les articles 74-0 G et 75-0 Y de l'annexe II à ce code ;

Vu le VI de l'article 94 de la loi de finances pour 2000 (n° 99-1172 du 30 décembre 1999) ;

Vu l'article 32 de la loi de finances rectificative pour 2002 (n° 2002-1576 du 30 décembre 2002) ;

Vu le décret n° 85-1388 du 27 décembre 1985 modifié relatif au redressement et à la liquidation judiciaires des entreprises, notamment son article 21 ;

Le Conseil d'Etat (section des finances) entendu,

Décrète :

Art. 1^{er}. - L'annexe II au code général des impôts est ainsi modifiée :

I. - L'article 74-0 G est remplacé par les dispositions suivantes :

« Art. 74-0 G. - Pour l'application des dispositions des 12 et 13 de l'article 150-0 D du code général des impôts, les contribuables doivent joindre à la déclaration spéciale des plus-values prévue à l'article 74-0 F :

a) Soit la copie d'un extrait d'un des jugements mentionnés au premier alinéa du 12 de l'article 150-0 D du code général des impôts ou au deuxième alinéa, en cas d'exercice de l'option prévue à cet alinéa, soit la copie de l'une des formalités assurant la publicité de ces jugements dans les conditions prévues à l'article 21 du décret n° 85-1388 du 27 décembre 1985 ;

b) Une copie d'un document justifiant du nombre de titres détenus à la date du jugement ;

c) Le montant des pertes constatées ainsi que les éléments nécessaires à leur détermination. »

II. - Après l'article 74-0 G, il est inséré un article 74-0 G bis ainsi rédigé :

« Art. 74-0-G bis. - L'option prévue au deuxième alinéa du 12 de l'article 150-0 D du code général des impôts est formulée sur la déclaration mentionnée à l'article 74-0 F. »

Art. 2. - L'annexe II au code général des impôts est ainsi modifiée :

I. - Le 2° de l'article 75-0 Y est remplacé par les dispositions suivantes :

« 2° Soit la copie d'un extrait d'un des jugements mentionnés au deuxième alinéa du I de l'article 163 octodécies A du code général des impôts ou au troisième alinéa, en cas d'exercice de l'option prévue à cet alinéa, accompagnée, le cas échéant, de la copie d'un extrait du jugement mentionné au premier alinéa du II bis du même article, soit la copie de l'une des formalités assurant la publicité de ces jugements dans les conditions prévues à l'article 21 du décret n° 85-1388 du 27 décembre 1985 ; »

II. - Après l'article 75-0 Y, il est inséré un article 75-0 Y bis ainsi rédigé :

« Art. 75-0 Y bis. - L'option prévue au troisième alinéa du I de l'article 163 octodécies A du code général des impôts est formulée sur papier libre. Elle est jointe à la déclaration mentionnée à l'article 170 du même code. »

Art. 3. - Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et le ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 11 mars 2004.

Jean-Pierre Raffarin

Par le Premier ministre :

Le ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire,

Alain Lambert

Le ministre de l'économie, des finances et de
l'industrie,

Francis Mer