RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20150702
Date de publication : 02/07/2015
Date de fin de publication : 04/03/2016

RPPM - Plus-values sur biens meubles incorporels - Modalités d'imposition - Fait générateur- Régime du report d'imposition applicable aux plus-values d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur

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 1 : Fait générateur
Section 6 : Régime du report d'imposition applicable aux plus-values d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur

Sommaire :

I. Champ d'application
A. Opérations concernées : apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent
B. Personnes concernées
1. Contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu domiciliés fiscalement en France
2. Contribuables non-résidents
C. Gains concernés
II. Conditions d'application du mécanisme du report
A. La société bénéficiaire de l'apport est contrôlée par l'apporteur
1. Date d'appréciation de la condition de contrôle
2. Notion de contrôle
B. Condition tenant à l'importance de la soulte
III. Détermination des plus-values placées en report d'imposition
A. Fait générateur des plus-values
B. Assiette des plus-values
C. Effets du mécanisme du report d'imposition
D. Versement d'un complément de prix
IV. Imposition des plus-values placées en report d'imposition
A. Événements affectant les titres reçus ou les titres apportés
1. Événements affectant les titres reçus en rémunération de l'apport
a. Cession à titre onéreux ou rachat des titres reçus en rémunération de l'apport
b. Remboursement des titres reçus en rémunération de l'apport
c. Annulation des titres reçus en rémunération de l'apport
2. Événements affectant les titres apportés
a. Principe

b. Exception
1° Réinvestissement dans le financement d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière
2° Réinvestissement dans l'acquisition d'une fraction du capital d'une société exerçant une activité économique éligible et qui a pour effet de conférer, à la société qui acquiert les titres, le contrôle de la société émettrice de ces titres au sens du 2° du III de l'article 150-0 B ter du CGI
3° Réinvestissement dans la souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital d'une ou plusieurs sociétés
a° Condition tenant au régime d'imposition de la société
b° Condition tenant au lieu de siège social de la société
c° Condition tenant à l'activité de la société
4° Précisions
5° Délai du remploi et conséquences en cas de non-respect du réinvestissement dans le délai prévu
B. Cession à titre onéreux, rachat, remboursement ou annulation des titres détenus dans les sociétés ou groupements interposés dits "translucides"
C. Transfert du domicile fiscal hors de France
V. Les modalités d'imposition de la plus-value à l'expiration du report d'imposition
A. Plus-values imposables
1. Principes
2. Plus-values imposables entre les mains du donataire
B. Moins-values imputables
C. Plus-values placées en report d'imposition et droit de reprise de l'administration
VI. Conséquences fiscales en cas d'échanges successifs
A. Sort des plus-values placées sous un ancien mécanisme du report d'imposition
B. Sort des plus-values précédemment placées sous le même mécanisme de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI
1. Prorogation du report initial en cas de nouvel apport soumis au même dispositif de report, dans la limite de deux reports successifs
a. Combinaison de deux reports d'imposition successifs
b. Expiration des reports d'imposition successifs
2. Prorogation du report initial en cas de nouvel apport ou échange soumis au sursis d'imposition, dans la limite de deux opérations successives
VII. Transmission par voie de donation ou de don manuel des titres reçus en rémunération de l'apport
A. Les principes applicables
1. Transmission des titres en pleine propriété
2. Transmission de la nue propriété ou de l'usufruit des titres grevés d'un report d'imposition
B. Maintien du report d'imposition sur la tête du donataire lorsque celui-ci contrôle la société émettrice des titres transmis à l'issue de l'opération
C. Événements entraînant l'expiration du report d'imposition
1. Cession, apport, remboursement ou annulation des titres transmis
2. Cession par la société bénéficiaire de l'apport, rachat, remboursement ou annulation des titres apportés
3. Transfert du domicile fiscal hors de France
VIII. Obligations déclaratives
A. Obligations du contribuable qui réalise une plus-value d'apport
1. Année de l'apport
2. Les années suivantes et lors de l'expiration du report d'imposition
B. Obligations du donateur et du donataire
C. Obligations de la société bénéficiaire de l'apport

Les commentaires contenus dans le présent document font l'objet d'une consultation publique du 2 juillet 2015 au 24 juillet 2015 inclus. Vous pouvez adresser vos

remarques à l'adresse de messagerie bureau.c2-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Ce document est donc susceptible d'être révisé à l'issue de la consultation. Il est néanmoins opposable dès sa publication.

1

L'article 18 de la loi n°2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 instaure un mécanisme de report d'imposition obligatoire des plus-values réalisées lors de certaines opérations d'apport de titres ou droits mentionnés à l'article 150-0 A du code général des impôts (CGI). Ce dispositif, codifié à l'article 150-0 B ter du CGI, s'applique aux opérations d'apport réalisées à compter du 14 novembre 2012.

I. Champ d'application

A. Opérations concernées : apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent

10

Les opérations concernées par le mécanisme du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du CGI s'entendent des opérations d'apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent, à l'exclusion notamment des opérations de fusion ou scission intervenant entre sociétés.

En effet, ces dernières opérations demeurent dans le champ d'application de l'article 150-0 B du CGI, toutes conditions étant remplies (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20).

20

Le report d'imposition s'applique, toutes conditions étant remplies, lorsque :

- l'apport est effectué à une société de capitaux ou assimilée soumise à l'impôt sur les sociétés et établie en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

- les titres apportés sont des valeurs mobilières, des droits sociaux, des titres ou droits s'y rapportant tels que définis à l'article 150-0 A du CGI ;

- les titres reçus en rémunération de l'apport sont, d'une part, des valeurs mobilières ou des droits sociaux représentatifs d'une quotité du capital de la société bénéficiaire de l'apport ou des valeurs mobilières donnant droit à l'attribution de titres représentant une quotité du capital de cette même société (obligations convertibles, échangeables ou remboursables en actions) et, d'autre part, émis à l'occasion de l'opération d'apport.

30

Le report d'imposition s'applique aux apports de titres en pleine propriété comme aux apports de droits démembrés.

Toutefois, l'apport de l'usufruit temporaire de titres, dès lors qu'il constitue une première cession à titre onéreux d'un même usufruit temporaire, relève le cas échéant des dispositions du 5° de l'article 13 du CGI.

B. Personnes concernées

1. Contribuables assujettis à l’impôt sur le revenu domiciliés fiscalement en France

40

Conformément aux dispositions du I de l’article 150-0 B ter du CGI, le report d'imposition concerne les plus-values d’opérations d'apport, décrites au **I-A § 10 à 30**, réalisées par les personnes physiques domiciliées fiscalement en France dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé, soit directement, soit par l’intermédiaire de sociétés ou groupements "translucides" soumis au régime des sociétés de personnes visées à l'article 8 du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-10-30-10 au I-B § 30 et suiv.).

50

Lorsque l'apport de titres est réalisé par une société ou un groupement dont les associés ou membres sont personnellement passibles de l'impôt sur le revenu pour la quote-part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société ou le groupement "translucide", ces associés ou membres bénéficient, toutes conditions étant réunies, du report d'imposition pour la fraction de la plus-value qui correspond à leurs droits.

2. Contribuables non-résidents

60

Par combinaison des dispositions de l'article 150-0 B ter du CGI et de l'article 244 bis B du CGI, les plus-values réalisées par les contribuables non-résidents peuvent relever, lorsqu'elles sont imposables en France, du dispositif de report d’imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI.

C. Gains concernés

70

Le dispositif du report d'imposition prévu à l’article 150-0 B ter du CGI s'applique aux plus-values d'apport. En revanche, les moins-values sont exclues du champ de ce dispositif.

II. Conditions d’application du mécanisme du report

80

L'imposition de la plus-value réalisée lors de l'apport de titres définis au I-A § 20, toutes conditions remplies, est reportée de plein droit lorsque :

- la société bénéficiaire de l’apport est contrôlée par le contribuable ;

- et que le montant de la soulte reçue, le cas échéant, n’excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus à l’échange.

A. La société bénéficiaire de l’apport est contrôlée par l’apporteur

1. Date d’appréciation de la condition de contrôle

90

Cette condition est appréciée à la date de l'apport, en tenant compte des droits détenus par le contribuable à l'issue de celui-ci.

2. Notion de contrôle

100

Le contribuable est considéré comme exerçant le contrôle de la société bénéficiaire de l'apport lorsqu’il remplit l’une des conditions suivantes :

- il détient la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société considérée. Pour l'appréciation de cette condition, il est fait masse des droits de vote ou des droits dans les bénéfices de la société concernée détenus, directement ou indirectement, par le contribuable, son conjoint, leurs ascendants, leurs descendants et leurs frères et sœurs ;

- il dispose seul de la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société considérée en vertu d'un accord avec d'autres associés ou actionnaires ;

- il exerce en fait le pouvoir de décision.

110

Pour l'appréciation de cette dernière condition, le contribuable est présumé exercer le contrôle de la société bénéficiaire de l'apport lorsqu’il dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux égale ou supérieure à 33,33 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne.

La présomption considérée est une présomption simple qui peut être combattue par le contribuable par la justification de la preuve contraire.

De même, la circonstance que le contribuable ne soit pas présumé détenir le contrôle de la société bénéficiaire de l'apport n'est pas de nature à écarter la possibilité pour l'administration fiscale d'en apporter la preuve contraire et de justifier que celui-ci exerce en fait le pouvoir de décision.

120

Remarque : La détention indirecte vise le cas de détention par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes morales interposées, quel que soit le régime fiscal des sociétés composant la chaîne de participations. Dans cette hypothèse, il convient d’effectuer le produit des participations, en multipliant les taux de détention successifs, pour apprécier le pourcentage de détention par le contribuable.

Exemple : M. X apporte des titres de la société A à une société B ; à l'issue de l'opération d'apport, il détient 10 % du capital de la société B. Le capital de la société B est réparti comme suit :

- 10 % des droits sont détenus par M. X ;

- 60 % des droits sont détenus par d'autres associés personnes physiques ;

- 30 % des droits sont détenus par une société C, dont le capital est détenu à 90 % par M. X.

La détention réelle de M. X dans la société B s'apprécie de la manière suivante :

- détention directe : 10 %

- détention indirecte : 27 % (90 % des 30 % détenus dans la société C).

M. X détient donc au total 37 % des droits de vote et des bénéfices sociaux de la société B. Il est donc présumé contrôler la société B. À défaut de preuve, à la charge du contribuable, de l'absence de contrôle par lui de cette société, la plus-value réalisée lors de l'opération d'apport des titres de la société A à la société B relève du régime du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du CGI.

130

Dans la situation où des associés ou actionnaires détiennent le même pourcentage de participation, chacun de ces associés ou actionnaires est présumé exercer le contrôle lorsqu'il dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux égale ou supérieure à 33,33 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne.

Exemple : Lorsque, à l'issue de l'opération d'apport, deux apporteurs (personnes physiques agissant dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé) obtiennent chacun 40 % des droits de vote ou des droits sociaux de la société bénéficiaire de l'apport, ils sont présumés, chacun, la contrôler à défaut de preuve contraire dont la charge leur incombe.

140

Le contribuable et une ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérés comme contrôlant conjointement une société lorsqu'ils déterminent, en fait, les décisions prises en assemblée générale.

Sont considérées comme agissant de concert les personnes qui ont conclu un accord en vue d'acquérir, de céder ou d'exercer des droits de vote, pour mettre en œuvre une politique commune vis-à-vis de la société ou pour obtenir le contrôle de cette société.

De même, le contrôle de fait est établi dans les situations où la conclusion de pactes d'actionnaires ou de "*gentlemen agreements*" (accords informels, entre protagonistes, qui se déduisent d'un faisceau d'indices), conduit à conclure que l'apporteur est le véritable maître de l'affaire.

B. Condition tenant à l'importance de la soulte

150

En cas d'échange avec soulte, l'article 150-0 B ter du CGI limite l'application du report d'imposition aux opérations pour lesquelles le montant de la soulte reçue par le contribuable n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

En revanche, lorsque la soulte reçue excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus, la totalité de la plus-value réalisée à l'occasion de l'opération d'apport concernée est immédiatement imposable.

Pour plus de précisions sur les modalités d'appréciation de la soulte, il convient de se reporter au II-A-1 § 270 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20.

160

Lorsque la condition relative à l'importance de la soulte est remplie (soulte reçue inférieure à 10 % de la valeur nominale des titres reçus), la plus-value constatée lors de l'opération d'apport est placée en report d'imposition, y compris en ce qui concerne le montant de la soulte reçue qui n'est donc pas imposé immédiatement.

170

Toutefois, l'administration a toujours la possibilité, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal, prévue à l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales (LPF), notamment d'imposer la soulte reçue, s'il s'avère que cette opération ne présente pas d'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport, et est uniquement motivée par la volonté de l'apporteur d'appréhender une somme d'argent en franchise immédiate d'impôt et d'échapper ainsi notamment à l'imposition de distributions du fait de ce désinvestissement.

III. Détermination des plus-values placées en report d'imposition

A. Fait générateur des plus-values

180

Dans le cadre d'un mécanisme de report d'imposition, le fait générateur de la plus-value est constitué par l'apport. Les règles d'assiette applicables sont donc celles en vigueur à la date de l'apport.

B. Assiette des plus-values

190

La plus-value réalisée au titre de l'opération d'apport est déterminée dans les conditions prévues à l' article 150-0 D du CGI, en retenant :

- comme prix de cession, la valeur des titres reçus en contrepartie de l'apport, le cas échéant, majorée de la soulte reçue ou minorée de la soulte versée (BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-10 au II-A § 70) ;

- comme prix d'acquisition, le prix effectif d'acquisition des titres apportés ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation (BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20).

Pour la détermination de l'assiette imposable à l'impôt sur le revenu, la plus-value ainsi déterminée est réduite, le cas échéant, de l'abattement pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI.

200

Remarque 1 : Lorsque les titres apportés ont été reçus dans le cadre d'une opération d'échange (ou d'apport) entrant dans le champ d'application du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI, la plus-value d'apport est calculée à partir du prix ou de la valeur d'acquisition des titres précédemment échangés, le cas échéant minoré de la soulte reçue ou majoré de la soulte versée lors de l'échange (sur le mécanisme du sursis d'imposition, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20).

Exemple : Soit un contribuable qui a acquis le 08/02/2003, 1 000 titres de la société A pour un prix de 100 000 euros, et qui les a apportés le 15/11/2009 à une société B. Cette opération entre dans le champ d'application du mécanisme du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du CGI. Cette opération revêt donc un caractère intercalaire.

Le 15/06/2014, le contribuable apporte les titres de la société B qu'il a reçus lors de l'opération d'échange réalisée en 2009 à une société C qu'il contrôle et constate, à cette occasion, une plus-value. Cette opération d'apport entre dans le champ d'application du dispositif prévu dans l'article

150-0 B ter du CGI. Pour la détermination de la plus-value placée en report d'imposition, le prix d'acquisition à retenir est le prix d'acquisition des titres de la société A, soit 100 000 euros. Par ailleurs, l'abattement pour durée de détention est décompté depuis la date d'acquisition des titres de la société A, soit le 08/02/2003.

Remarque 2 : En revanche, lorsque les titres apportés ont été reçus dans le cadre d'une opération d'échange (ou d'apport) entrant dans le champ d'application d'un ancien mécanisme de report d'imposition (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-30), la plus-value d'apport entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B ter du CGI est calculée à partir de la valeur de ces mêmes titres à la date de la précédente opération d'échange.

Exemple : Soit un contribuable qui a apporté le 15/07/1995 des titres d'une société A à une société B. La valeur des titres reçus lors de cet apport (titres de la société B) est de 150 000 euros. Le cédant a opté pour le report d'imposition de la plus-value d'apport dans les conditions prévues au II de l'article 92 B du CGI dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2000.

Le 15/06/2014, le contribuable apporte les titres de la société B, qu'il a reçus lors de l'opération d'échange de 1995, à une société C qu'il contrôle et constate, à cette occasion, une plus-value. Cette opération d'apport entre dans le champ d'application du report d'imposition. Pour la détermination de la plus-value placée en report d'imposition sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI, le prix d'acquisition à retenir est celui de la valeur des titres de B reçus à la date de l'apport intervenu le 15/07/1995, soit 150 000 euros. Par ailleurs, l'abattement pour durée de détention est décompté depuis la date d'acquisition des titres de la société B, soit le 15/07/1995. Il convient de noter que le nouvel apport met fin à l'ancien report d'imposition.

C. Effets du mécanisme du report d'imposition

210

L'assiette de la plus-value est déterminée et figée à la date de l'opération d'apport.

En revanche, le report a pour effet de décaler l'imposition effective de cette plus-value à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux à une date ultérieure (date de survenance d'un événement mentionné au **IV § 230 et suivants** qui met fin au report d'imposition).

Pour plus de précisions sur les règles d'imposition des plus-values à l'expiration du report d'imposition, il convient de se reporter au V § 470 et suivants.

D. Versement d'un complément de prix

220

La perception en numéraire, par l'apporteur, d'un complément de prix exclusivement déterminé en fonction d'une indexation en relation directe avec l'activité de la société dont les titres ont fait l'objet de l'apport (complément de prix reçu en exécution d'une clause d'indexation ou "*earn out*") ne remet pas en cause le report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI.

En revanche, ce complément de prix est imposé à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun conformément aux dispositions du 2 du I de l'article 150-0 A du CGI (sur le complément de prix de cession, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-20).

Le cas échéant, lorsque le complément de prix prend la forme d'une remise de valeurs mobilières ou de droits sociaux, il bénéficie du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI dès lors que l'opération d'apport initiale assortie de la clause d'indexation constitue elle-même une opération éligible au report d'imposition.

IV. Imposition des plus-values placées en report d'imposition

230

Les plus-values placées en report d'imposition dans les conditions rappelées ci-dessus sont imposées au titre de l'année au cours de laquelle intervient un événement de nature à mettre fin au report.

240

Le I de l'article 150-0 B ter du CGI prévoit les différents événements qui entraînent l'expiration du report d'imposition et l'imposition des plus-values à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux.

Ainsi, le report expire en cas :

- de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des titres reçus en rémunération de l'apport réalisé par le contribuable, soit directement, soit par l'intermédiaire d'une société ou d'un groupement interposé (CGI, art.150-0 B ter, I-1°) ;

- de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des titres apportés par le contribuable, soit directement, soit par l'intermédiaire d'une société ou d'un groupement interposé, si cet événement intervient dans un délai, décompté de date à date, de trois ans à compter de l'apport des titres (CGI, art.150- 0 B ter, I-2°) ;

- de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des parts ou droits dans les sociétés ou groupements interposés (CGI, art.150- 0 B ter, I-3°) ;

- de transfert du domicile fiscal hors de France (CGI, art.150- 0 B ter, I-4°).

A. Événements affectant les titres reçus ou les titres apportés

1. Événements affectant les titres reçus en rémunération de l'apport

a. Cession à titre onéreux ou rachat des titres reçus en rémunération de l'apport

250

La cession à titre onéreux ou le rachat par la société émettrice des titres reçus en rémunération de l'apport réalisé directement ou par l'intermédiaire de la société ou du groupement "translucide" entraîne l'expiration du report d'imposition de la plus-value d'apport et, par conséquent, l'imposition immédiate de cette plus-value.

Par cession à titre onéreux, il y a lieu d'entendre toutes les transmissions qui comportent une contrepartie en faveur du cédant. Elles comprennent notamment, en dehors des ventes proprement dites, les échanges et les apports en sociétés.

Remarque 1 : Lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport sont des obligations convertibles en actions, ou des obligations échangeables ou remboursables en actions, l'opération de conversion ou d'échange ou de remboursement des obligations en actions n'entraîne pas l'expiration du report d'imposition dans la mesure où une telle opération est éligible au mécanisme du sursis d'imposition (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20 au I-B-1 § 210 et 220). Dès lors, le report d'imposition est prorogé dans les conditions prévues au VI.

Remarque 2 : S'agissant des conséquences fiscales en cas d'échanges successifs, il convient de se reporter au VI § 550 et suivants.

b. Remboursement des titres reçus en rémunération de l'apport

260

Le remboursement des titres reçus en rémunération de l'apport entraîne également l'expiration du report d'imposition.

Tel est le cas lorsque la société bénéficiaire de l'apport procède à un remboursement d'apports ou de primes d'émission ; ce remboursement entraîne dès lors l'expiration du report d'imposition quelles que soient ses conséquences au regard du régime des revenus distribués.

Remarque : Lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport sont des obligations remboursables en actions, il convient de se reporter à la remarque 1 du **IV-A-1-a § 250**.

c. Annulation des titres reçus en rémunération de l'apport

270

L'annulation des titres reçus en rémunération de l'apport, à la suite notamment d'une réduction du capital ou de la dissolution de la société émettrice des titres considérés, entraîne l'expiration du report d'imposition au titre de l'année au cours de laquelle l'annulation intervient, quelles que soient ses conséquences au regard du régime des revenus distribués.

Cela étant, lorsque l'annulation des titres reçus en rémunération de l'apport est consécutive à une opération entrant dans le champ du mécanisme du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI (hypothèse par exemple d'une fusion ou d'une scission), il convient de se reporter au VI § 550 et suiv.

2. Événements affectant les titres apportés

a. Principe

280

Par principe, la cession à titre onéreux, le rachat par la société émettrice, le remboursement ou l'annulation des titres apportés entraînent l'expiration du report d'imposition de la plus-value d'apport et, par conséquent, l'imposition immédiate de cette plus-value lorsqu'un tel événement intervient dans un délai de trois ans, décompté de date à date, à partir de la date de réalisation de l'apport (CGI, art.150-0 B ter, I-2°).

Au delà de ce délai, aucun événement affectant les titres apportés n'est susceptible de mettre fin au report d'imposition, ce report étant maintenu jusqu'à la survenance de l'un des événements mentionnés aux 1°, 3° et 4° du I de l'article 150-0 B ter du CGI.

b. Exception

290

Par exception, conformément aux dispositions de la deuxième phrase du 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI, il n'est pas mis fin au report d'imposition lorsque la société bénéficiaire de l'apport cède les titres dans un délai de trois ans à compter de la date de l'apport et prend l'engagement d'investir au moins 50 % du produit de la cession, dans un délai de deux ans à compter de la date de la cession :

- dans le financement d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier ;

- ou dans l'acquisition d'une fraction du capital d'une société exerçant une telle activité, sous la même exception, et qui a pour effet de lui en conférer le contrôle au sens du 2° du III de l'article 150-0 B ter du CGI ;

- ou dans la souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital d'une ou plusieurs sociétés répondant aux conditions prévues au d du 3° du 3 du I de l'article 150-0 D ter du CGI (condition d'activité) et aux b et c du 2° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI (conditions tenant au régime d'imposition et au siège social de la société).

295

Ce réinvestissement doit être effectué dans une perspective d'investissement de long terme.

À cet égard, cette condition est présumée satisfaite lorsque les biens ou les titres objet du réinvestissement sont conservés pendant au moins 24 mois, ce délai étant décompté depuis la date de leur inscription à l'actif de la société.

1° Réinvestissement dans le financement d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière

300

Le report d'imposition de la plus-value d'apport est prorogé en cas de remploi par la société concernée d'au moins 50 % du montant du produit de la cession dans le financement d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière.

Remarque 1 : Les activités commerciales doivent normalement s'entendre de celles revêtant ce caractère en droit civil. Les activités commerciales s'entendent de celles qui entrent par nature dans le champ d'application des bénéfices industriels et commerciaux au sens de l'article 34 du CGI et de l'article 35 du CGI (BOI-BIC-CHAMP-10-10).

Remarque 2 : Par activités financières, il convient d'entendre les activités de banque (services de dépôts, distribution de crédits, gestion de fonds, etc.), de finance (administration de marchés financiers, courtage de valeurs mobilières, etc.) et d'assurance, prévues à la section K de la codification NAF.

305

Le financement d'une activité éligible mentionnée au **IV-A-2 § 300** s'entend de l'acquisition par la société qui effectue le réinvestissement de moyens permanents affectés à sa propre exploitation.

Remarque : La condition tenant au financement d'une activité éligible n'est pas remplie lorsque la société remploie le produit de la cession par des apports en compte courant (renforcement de la trésorerie) sauf à ce que le compte courant ait permis l'acquisition d'actifs nécessaires à son activité sans qu'il n'y ait eu de recours à l'emprunt.

Cette condition est satisfaite lorsque la société qui exerce une activité commerciale remploie le produit de la cession (au moins 50 %) des titres concernés dans l'acquisition de biens mobiliers nécessaires à son activité.

En revanche, cette condition n'est pas satisfaite lorsque la société acquiert un actif qu'elle immobilise mais qu'elle affecte à un emploi autre, comme la mise à disposition de ses associés ou actionnaires, qu'aux besoins de son exploitation.

310

Sont exclues du champ des activités éligibles au remploi les activités de nature civile ou de gestion patrimoniale (notamment gestion de patrimoine immobilier ou gestion de portefeuille de valeurs mobilières).

Remarque 1 : Il est précisé que l'acquisition ou la souscription de parts d'un fonds commun de placement à risques (FCPR) ne constitue pas un emploi éligible au financement d'une activité éligible, ces fonds ayant pour vocation à gérer un

patrimoine mobilier.

Remarque 2 : Par ailleurs, il est précisé que l'acquisition de biens immobiliers destinés à la location immobilière, qu'elle soit nue ou meublée, revêtant un caractère civil ou patrimonial, n'est pas éligible au remploi.

320

Ainsi, lorsque la société bénéficiaire de l'apport cède les titres, ou voit ses titres rachetés par la société émettrice, et perçoit à cette occasion des liquidités qu'elle remploie, pour au moins 50 % du montant du produit de cession, dans le financement d'une ou plusieurs activités éligibles, le report d'imposition est maintenu.

De même, le report d'imposition est maintenu lorsque, en contrepartie d'une telle cession, la société bénéficiaire de l'apport reçoit une branche d'activité éligible.

2° Réinvestissement dans l'acquisition d'une fraction du capital d'une société exerçant une activité économique éligible et qui a pour effet de conférer, à la société qui acquiert les titres, le contrôle de la société émettrice de ces titres au sens du 2° du III de l'article 150-0 B ter du CGI

330

En cas de cession des titres apportés dans un délai de trois ans suivant l'apport, le report d'imposition est également maintenu si la société s'engage à réinvestir au moins 50% du montant du produit de la cession dans l'acquisition d'une fraction du capital d'une société exerçant une activité éligible définie au IV-A-2-b-1° § 300, à l'exclusion des activités mentionnées au IV-A-2-b-1° § 310, sous réserve, toutes conditions étant par ailleurs remplies, que cet investissement lui en confère le contrôle au sens du 2° du III de l'article 150-0 B ter du CGI.

Remarque : Il en résulte donc que le report d'imposition n'est prorogé que si la société qui réinvestit obtient le contrôle de cette autre société à l'issue de l'investissement, ce qui implique qu'elle n**'en disposait** pas antérieurement à cette opération.

Sur la notion de contrôle, il convient de se reporter au II-A-2 § 100 à 140.

340

En principe, il s'agit de la situation dans laquelle la société bénéficiaire de l'apport cède les titres, ou voit ces titres rachetés par la société émettrice, et perçoit à cette occasion des liquidités qu'elle remploie dans l'acquisition de titres d'une société exerçant une activité éligible et qu'elle contrôle à l'issue de cette opération, toutes conditions étant remplies.

De même et toutes conditions étant remplies, le report d'imposition est maintenu lorsque la société bénéficiaire de l'apport échange les titres apportés et reçoit, en contrepartie de cette opération, les titres d'une société dont elle obtient le contrôle et qui exerce une activité éligible au remploi.

Remarque : Il est précisé que cet échange peut résulter d'une opération de fusion ou de scission.

En outre, lorsque les titres apportés font eux-mêmes l'objet d'un apport à une société exerçant une activité éligible au remploi, le réinvestissement est considéré comme effectif dès lors que la société apporteuse obtient le contrôle de la société bénéficiaire du nouvel apport, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

350

Le réinvestissement d'au moins 50 % du montant du produit de la cession peut être réalisé dans plusieurs sociétés dès lors qu'il confère à la société qui réinvestit le contrôle de chacune d'elles, toutes conditions devant par ailleurs être remplies.

360

Pour le bénéfice du maintien du report d'imposition, le réinvestissement ne peut pas être opéré dans des sociétés qui exercent une activité autre que commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière.

Ainsi, sont exclues du champ du réinvestissement les sociétés exerçant une activité mentionnée au IV-A-2-b-1° § 310. Cette exclusion concerne notamment les sociétés d'investissement dont l'activité est la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières ou de droits sociaux telles que :

- les sociétés holding ;

- les sociétés d'investissement mentionnées au 1° bis de l'article 208 du CGI ;

- les sociétés de capital-risque mentionnées au 3° septies de l'article 208 du CGI ;

- les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) mentionnées au 1° bis A de l'article 208 du CGI ;

- les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) mentionnées au 3° nonies de l'article 208 du CGI ;

- les sociétés ou entités de même nature que celles visées ci-dessus et constituées sur le fondement d'un droit étranger.

3° Réinvestissement dans la souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital d'une ou plusieurs sociétés

370

En cas de cession des titres apportés dans un délai de trois ans de l'apport, le report d'imposition est également maintenu si la société s'engage à réinvestir au moins 50 % du produit de la cession dans la souscription en numéraire au capital initial ou à l'augmentation de capital d'une ou plusieurs sociétés répondant chacune aux conditions suivantes :

a° Condition tenant au régime d'imposition de la société

380

La société doit satisfaire à la condition prévue au c du 2° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI, c'est à dire qu'elle doit être soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou à un impôt équivalent.

Sont considérées comme remplissant cette condition, les sociétés qui entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option et qui n'en sont pas exonérées totalement ou partiellement de façon permanente par une disposition particulière.

Ainsi, les souscriptions au capital de sociétés qui ne sont exonérées d'impôt sur les sociétés que de manière temporaire sont éligibles au remploi.

b° Condition tenant au lieu de siège social de la société

390

La société doit satisfaire à la condition prévue au b du 2° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI, c'est à dire avoir son siège social en France, dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur 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 (Islande, Norvège, Liechtenstein).

c° Condition tenant à l'activité de la société

400

La société doit satisfaire à la condition prévue au d du 3° du 3 du I de l'article 150-0 D ter du CGI, c'est à dire avoir pour objet d'exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier, ou avoir pour objet social exclusif de détenir des participations dans des sociétés exerçant les activités précitées.

Pour plus de précisions sur cette condition d'activité, il convient de se reporter au II § 80 et suiv. du BOI-RPPM-PVBMI-20-30-30-20.

4° Précisions

410

Le remploi peut être effectué dans plusieurs investissements éligibles, c'est-à-dire affecté à la fois au financement d'une ou plusieurs activités éligibles, à l'acquisition et à la souscription de titres d'une ou plusieurs sociétés dans les conditions précisées ci-avant.

420

Enfin, il est précisé que le report d'imposition est maintenu lorsque la société émettrice des titres apportés est absorbée par la société bénéficiaire de l'apport.

5° Délai du remploi et conséquences en cas de non-respect du réinvestissement dans le délai prévu

430

En cas d'engagement de réinvestissement, ce réinvestissement doit intervenir dans un délai de deux ans à compter de la date de la cession. Ce délai est décompté de date à date.

Dans ce cas, l'intérêt de retard s'applique et est décompté à partir de la date à laquelle est intervenu l'apport des titres.

B. Cession à titre onéreux, rachat, remboursement ou annulation des titres détenus dans les sociétés ou groupements interposés dits "translucides"

440

Outre les événements mentionnés au IV-A § 250 et suivants, le report d'imposition de la plus-value réalisée par le contribuable par l'intermédiaire d'une société ou d'un groupement "translucide" (BOI-

RPPM-PVBMI-10-30-10 au I-B § 30 et suiv.) expire également en cas de cession à titre onéreux des parts ou droits détenus dans cette société ou ce groupement.

450

Par ailleurs, le report d'imposition expire en cas de rachat, de remboursement ou d'annulation des parts ou droits de la société ou du groupement interposé.

C. Transfert du domicile fiscal hors de France

460

Le transfert du domicile fiscal hors de France constitue, conformément aux dispositions de l'article 150-0 B ter du CGI et de l'article 167 bis du CGI, un événement mettant fin au report d'imposition.

V. Les modalités d'imposition de la plus-value à l’expiration du report d'imposition

470

La plus-value pour laquelle le report d'imposition s'applique est calculée (cf. III § 180 et suiv.) et déclarée (cf. VIII § 750 et suiv.) dans les conditions de droit commun ; cependant l'imposition effective n'intervient qu'à la survenance d'un événement mentionné au IV § 230 et suiv. entraînant l'expiration du report d'imposition.

A. Plus-values imposables

1. Principes

480

L'assiette de la plus-value imposable, placée en report d’imposition, est déterminée suivant les règles d'assiette applicables au titre de l’année de réalisation de l’apport. Pour plus de précisons, il convient de se reporter au III § 180 et suiv.

490

Le report a pour effet de décaler l’imposition de la plus-value d’apport à l’impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux à la date de survenance d'un événement mentionné au IV § 230 et suiv. mettant fin au report d'imposition.

Remarque 1 : Les règles de taxation applicables sont celles en vigueur l'année d'expiration du report.

Remarque 2 : Lorsque l’événement ne porte que sur une partie des titres grevés de la plus-value en report d'imposition, seule la fraction correspondante de la plus-value dont l'imposition à été reportée est imposable au titre de l'année de réalisation de cet événement ; le surplus continue à bénéficier du report.

500

Pour l'imposition aux prélèvements sociaux de la plus-value dont le report d'imposition est expiré, il n'est pas tenu compte du montant des abattements pour durée de détention (code de la sécurité sociale, art. L. 136-6). Autrement dit, l'assiette de ces prélèvements est constituée par la plus-value avant application des abattements pour durée de détention.

510

L'année d'expiration du report d'imposition, la plus-value imposable à l'impôt sur le revenu ainsi que le montant des abattements pratiqués sont retenus pour la détermination du revenu fiscal de référence (CGI, art. 1417, IV-1°). Autrement dit, le revenu fiscal de référence est déterminé en retenant la plus-value dont le report d'imposition a expiré pour son montant brut avant application des abattements pour durée de détention.

2. Plus-values imposables entre les mains du donataire

520

Lorsque le report d'imposition de la plus-value est transféré sur la tête du donataire dans les conditions prévues au II de l'article 150-0 B ter du CGI et qu'un événement entraîne l'expiration dudit report et l'imposition de la plus-value entre les mains du donataire, la loi prévoit que cette plus-value est recalculée afin de tenir compte :

- d'une part, de l'abattement pour durée de détention décompté depuis la date d'acquisition par le donateur des titres apportés jusqu'à la date de l'événement qui constitue le fait générateur d'imposition ;

> **Remarque** : L'abattement pour durée de détention est retenu pour la seule détermination de l'impôt sur le revenu. En revanche, le revenu fiscal de référence ainsi que les prélèvements sociaux restent assis sur le montant de la plus-value brute (avant application de l'abattement).

- d'autre part, des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit. Ces frais sont imputés sur le montant de la plus-value en report.

Se reporter également au VII § 620 et suiv.

B. Moins-values imputables

530

La moins-value subie au titre de l'année en cours ou d'une année antérieure peut être imputée, dans les conditions de droit commun prévues au 11 de l'article 150-0 D du CGI, notamment sur une plus-value qui devient imposable à l'expiration du report d'imposition.

C. Plus-values placées en report d'imposition et droit de reprise de l'administration

540

Conformément à l'article L. 169 du LPF, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Il en résulte que la plus-value concernée par le report d'imposition peut être contrôlée et rectifiée par l'administration jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit la date de réalisation du fait générateur d'imposition, c'est-à-dire la date de survenance de l'événement qui entraîne l'expiration du report d'imposition.

> *Considérant que la cour administrative d'appel n'a commis ni erreur de droit ni erreur de qualification juridique des faits en jugeant que le report d'imposition dont avait bénéficié M. A avait eu pour effet de permettre le rattachement partiel de la plus-value à chacune des années au cours desquelles sont intervenus des événements mettant fin au report d'imposition ; qu'elle a pu valablement en*

déduire, sans entacher son arrêt d'insuffisance de motivation, que la circonstance que la plus-value en litige aurait fait l'objet d'une insuffisance de déclaration ne pouvait faire obstacle à ce que l'administration, lors de l'intervention de ces événements, soumette à l'impôt la fraction de la plus-value non déclarée par le contribuable (CE, 28 mars 2012, n° 323412, Herlicq, ECLI:FR:CESSR:2012:323412.20120328).

VI. Conséquences fiscales en cas d'échanges successifs

A. Sort des plus-values placées sous un ancien mécanisme du report d'imposition

550

Lorsque l'apport entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B ter du CGI porte sur des titres grevés d'une plus-value placée en report d'imposition sur le fondement du II de l'article 92 B du CGI, de l'article 92 B decies du CGI ou des I ter et II de l'article 160 du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2000, de l'article 150-0 C du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2006 ou de l'article 150-0 D bis du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2014, cette opération d'apport constitue une cession à titre onéreux et entraîne en conséquence l'expiration du report d'imposition concerné.

Remarque : Pour plus de précisions sur ces anciens mécanismes de report d'imposition, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-30-10-30, au BOI-RPPM-PVBMI-30-10-40 et au BOI-RPPM-PVBMI-30-10-50.

En conséquence, il n'est pas possible de combiner un ancien mécanisme de report d'imposition et un report d'imposition établi sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI.

Il en résulte que la plus-value antérieurement placée en report d'imposition est imposée au titre de l'année de l'apport effectué dans les conditions prévues par l'article 150-0 B ter du CGI.

B. Sort des plus-values précédemment placées sous le même mécanisme de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI

560

Le report initial, établi dans les conditions prévues à l'article 150-0 B ter du CGI, est prorogé de plein droit en cas de nouvel apport (ou échange, le cas échéant) des titres reçus en rémunération de l'apport initial, lorsque cette nouvelle opération constitue :

- un apport éligible au même dispositif de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI ;

- un échange ou un apport éligible au sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI.

Un apport de titres précédemment reçus en rémunération d'une première opération d'apport entrant dans le champ de l'article 150-0 B ter du CGI est dès lors lui-même soumis au régime du report ou du sursis d'imposition, selon que l'apporteur contrôle ou non la société bénéficiaire de ce nouvel apport, toutes conditions étant remplies.

En revanche, une troisième opération d'apport ou d'échange, bien que relevant des dispositions de l'article 150-0 B du CGI ou de l'article 150-0 B ter du CGI, entraîne l'expiration du premier report d'imposition.

1. Prorogation du report initial en cas de nouvel apport soumis au même dispositif de report, dans la limite de deux reports successifs

a. Combinaison de deux reports d'imposition successifs

570

Dans le cas où les titres reçus en rémunération de l'apport initial font eux-mêmes l'objet d'un apport entrant dans le champ d'application du même dispositif prévu à l'article 150-0 B ter du CGI, l'imposition de la nouvelle plus-value d'apport est reportée dans les mêmes conditions.

Le contribuable mentionne à cette occasion sur sa déclaration d'ensemble de revenus, les montants des plus-values réalisées à l'occasion de chaque opération d'apport (se reporter au VIII § 750 et suivants pour les obligations déclaratives).

En revanche, en cas de nouvel échange ou apport des titres reçus lors de la deuxième opération, le report initial expire (voir également les précisions apportées au VI-B-2 § 610).

Seuls deux reports successifs peuvent donc être combinés, une troisième opération d'apport entrainant l'expiration du report initial.

Exemple : Un contribuable apporte des titres d'une société A à une société B. Le contribuable contrôle la société B. La plus-value d'apport des titres de la société A est placée en report d'imposition sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI.

Le contribuable apporte ensuite les titres reçus émis par la société B à une société C. Le contribuable contrôle la société C. La plus-value d'apport des titres de la société B est placée en report d'imposition.

Le contribuable apporte ensuite les titres reçus émis par la société C à une société D. Le contribuable contrôle la société D. La plus-value d'apport des titres de la société C est placée en report d'imposition. En revanche, le report d'imposition de la plus-value initiale, déterminée lors de l'apport des titres émis par la société A à la société B, expire.

b. Expiration des reports d'imposition successifs

580

Les événements entraînant l'expiration du report d'imposition sont présentés au IV § 230 et suiv.

590

Les reports d'imposition successifs expirent dans les situations suivantes :

1° en cas de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des titres reçus lors du nouvel apport ;

Exemple : En N, le contribuable apporte des titres émis par une société A à une société B. Le contribuable contrôle la société B. La plus-value d'apport des titres de la société A est placée en report d'imposition.

En N+3, le contribuable apporte ensuite les titres reçus émis par la société B à une société C. Le contribuable contrôle la société C. La plus-value d'apport des titres de la société B est placée en report d'imposition.

Enfin, en N+5, le contribuable cède à titre onéreux les titres de la société C.

Dès lors, les reports successifs expirent au cours de l'année N+5. Les deux plus-values sont donc imposées au titre des revenus de N+5.

2° en cas de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des titres apportés lors de la deuxième opération d'apport, si cet événement intervient dans un délai, décompté de date à date, de trois ans à compter de l'apport de ces titres. Toutefois, les reports successifs sont maintenus lorsque la société bénéficiaire du nouvel apport réinvestit une part substantielle du produit de la cession dans les conditions prévues au IV-A-2-b § 290 ;

Exemple : En N, le contribuable apporte des titres d'une société A à une société B. Le contribuable contrôle la société B. La plus-value d'apport des titres de la société A est placée en report d'imposition.

En N+1, le contribuable apporte ensuite les titres reçus émis par la société B à une société C. Le contribuable contrôle la société C. La plus-value d'apport des titres de la société B est placée en report d'imposition.

En N+5, la société C cède les titres apportés (titres émis par la société B) et ne prend pas l'engagement de réinvestir le produit de la vente dans les conditions prévues au IV-A-2-b § 290.

Dès lors, les reports successifs expirent au cours de l'année N+5. Les deux plus-values sont donc imposées au titre des revenus de N+5.

3° en cas de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des parts ou droits dans les sociétés ou groupements interposés ;

4° ou, si cet événement est antérieur, lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France dans les conditions prévues à l'article 167 bis du CGI.

600

En revanche, seul le report initial expire dans les situations suivantes :

1° en cas de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des titres apportés lors de la première opération d'apport, si cet événement intervient dans un délai, décompté de date à date, de trois ans à compter de l'apport des titres. Toutefois, le report initial est maintenu lorsque la société bénéficiaire de l'apport réinvestit une part substantielle du produit de la cession dans les conditions prévues au IV-A-2-b § 290 ;

Exemple : En N, le contribuable apporte des titres d'une société A à une société B. Le contribuable contrôle la société B. La plus-value d'apport des titres de la société A est placée en report d'imposition.

En N+1, le contribuable apporte ensuite les titres reçus émis par la société B à une société C. Le contribuable contrôle la société C. La plus-value d'apport des titres de la société B est placée en report d'imposition.

En N+2, la société B cède les titres apportés (titres émis par la société A) et ne réinvestit pas le produit de la vente.

Dès lors, le report initial expire au cours de l'année N+2. La plus-value d'apport des titres de la société A à la société B est imposée au titre des revenus de N+2. La plus-value d'apport des titres de la société B à la société C continue de bénéficier du report d'imposition.

2° lorsque les titres reçus en rémunération du deuxième apport ou les titres des sociétés ou groupements interposés font eux-mêmes l'objet d'un nouvel échange bénéficiant du sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI ou d'un nouvel apport entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B ter du CGI ;

Exemple : En N, le contribuable apporte des titres d'une société A à une société B. Le contribuable contrôle la société B. La plus-value d'apport des titres de la société A est placée en report d'imposition.

En N+3, le contribuable apporte ensuite les titres reçus émis par la société B à une société C. Le contribuable contrôle la société C. La plus-value d'apport des titres de la société B est placée en report d'imposition.

En N+5, le contribuable apporte les titres reçus émis par la société C à une société D. Le contribuable contrôle la société D. La plus-value d'apport des titres de la société C est placée en report d'imposition.

Cette nouvelle opération d'apport intervenue en N+5 met fin au report d'imposition initial. La plus-value d'apport des titres de la société A à la société B est donc imposée au titre des revenus de N+5.

En N+7, le contribuable apporte les titres reçus émis par la société D à une société E. Cette opération d'apport entre dans le champ d'application du mécanisme de sursis d'imposition. Cette nouvelle opération d'apport intervenue en N+7 met fin au report d'imposition « initial » (il s'agit du premier report d'imposition non expiré). La plus-value d'apport des titres de la société B à la société C est donc imposée au titre des revenus de N+7.

Au total, suite à l'opération d'apport intervenue en N+7, demeure en report d'imposition la plus-value d'apport des titres de la société C à la société D.

2. Prorogation du report initial en cas de nouvel apport ou échange soumis au sursis d’imposition, dans la limite de deux opérations successives

610

Lorsque les titres grevés d'une plus-value en report d’imposition sur le fondement de l’article 150-0 B ter du CGI font l’objet d’un nouvel apport ou échange entrant dans le champ d’application de l’article 150-0 B du CGI, ce report d'imposition est prorogé de plein droit. Dans cette hypothèse, le report prorogé expire lors de la cession, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des nouveaux titres reçus (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20).

En revanche, une troisième opération d'apport ou d'échange, bien que relevant des dispositions de l'article 150-0 B du CGI ou de l'article 150-0 B ter du CGI, entraîne l'expiration du report d'imposition.

Exemple : Un contribuable apporte des titres d'une société A à une société B. Le contribuable contrôle la société B. La plus-value d'apport des titres de la société A est donc placée en report d'imposition de plein droit.

Le contribuable apporte ensuite les titres reçus émis par la société B à une société C. Le contribuable ne contrôle pas la société C et cette nouvelle opération d'apport répond aux conditions prévues par l'article 150-0 B du CGI. La plus-value d'apport des titres de la société B

est donc placée en sursis d'imposition.

Le contribuable apporte ensuite les titres reçus émis par la société C à une société D. Cette nouvelle opération d'apport remplit les conditions prévues par l'article 150-0 B du CGI et la plus-value y afférente est donc placée en sursis d'imposition. En revanche, le report d'imposition de la plus-value initiale expire (plus-value d'apport des titres de la société A à la société B).

VII. Transmission par voie de donation ou de don manuel des titres reçus en rémunération de l'apport

A. Les principes applicables

1. Transmission des titres en pleine propriété

620

Lorsque le contribuable transmet à titre gratuit la pleine propriété de titres grevés d'une plus-value en report d'imposition sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI, il est définitivement exonéré de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux au titre de cette plus-value.

Toutefois, en cas de transmission entre vifs (donation ou don manuel), le report d'imposition de cette plus-value est transféré sur la tête du donataire, dans la proportion des titres transmis, lorsque les conditions prévues au II de l'article 150-0 B ter du CGI sont satisfaites.

2. Transmission de la nue propriété ou de l'usufruit des titres grevés d'un report d'imposition

630

En cas de démembrement du droit de propriété des titres reçus lors de l'apport résultant d'une donation de l'usufruit ou de la nue propriété de ces titres, le sort de la plus-value en report doit être réglé ainsi :

- la fraction de la plus-value en report d'imposition correspondant au droit démembré que s'est réservé le donateur continue à bénéficier du report d'imposition dans les conditions de droit commun ;

- la fraction de la plus-value en report correspondant au droit démembré transmis gratuitement est définitivement exonérée entre les mains du donateur. En revanche, le report d'imposition de cette fraction de plus-value est, le cas échéant, transféré sur la tête du donataire dans les conditions prévues au II de l'article 150-0 B ter du CGI.

B. Maintien du report d'imposition sur la tête du donataire lorsque celui-ci contrôle la société émettrice des titres transmis à l'issue de l'opération

640

Lorsque le donataire contrôle la société émettrice des titres transmis, celui-ci doit porter sur sa déclaration d'ensemble des revenus prévue à l'article 170 du CGI, le montant des plus-values en

report dans la proportion des titres qui lui ont été transmis.

La notion de contrôle s'entend au sens des dispositions du 2° du III de l'article 150-0 B ter du CGI (sur la notion de contrôle, voir au II-A-2 § 100 à 140). Ce contrôle est apprécié à la date de la transmission, en tenant compte des droits détenus par le donataire à l'issue de celle-ci.

C. Événements entraînant l'expiration du report d'imposition

650

Conformément aux dispositions du II de l'article 150-0 B ter du CGI, la plus-value en report est imposée au nom du donataire et dans les conditions prévues à l'article 150-0 A du CGI :

- en cas de cession, d'apport, de remboursement ou d'annulation des titres reçus par le donataire dans un délai de dix-huit mois à compter de leur acquisition à titre gratuit (CGI, art. 150-0 B ter, II-1°) ;

- ou en cas de cession par la société bénéficiaire de l'apport, de rachat, de remboursement ou d'annulation des titres apportés si cet événement intervient dans un délai de trois ans de l'apport réalisé par le donateur (CGI, art. 150-0 B ter, II-2°). Néanmoins, ce cas d'expiration est inopérant lorsque l'événement affectant les titres apportés intervient postérieurement au délai mentionné ci avant au premier tiret.

Remarque : La plus-value en report est imposée au nom du donataire, alors même qu'il respecte le délai de conservation des titres qui lui ont été transmis, lorsque les titres apportés ont été affectés par un événement mentionné à la première phrase du 2° du 1 de l'article 150-0 B ter du CGI (cf. IV-A-2-a § 280) intervenu :

- soit préalablement à la donation et la société a pris l'engagement de réinvestir le produit de la cession conformément aux dispositions du 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI, la donation ayant été effectuée dans le délai de réinvestissement de 24 mois et avant même que ce réinvestissement n'ait été opéré ;

- soit postérieurement à la donation, mais avant l'expiration du délai de conservation des titres par le donataire (délai de 18 mois) et la société a pris l'engagement de réinvestir le produit de la cession conformément aux dispositions du 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI.

Et que, dans ces deux cas, la condition de réinvestissement n'est pas satisfaite à l'issue du délai de 24 mois prévu au 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI.

660

Par ailleurs, le report d'imposition expire lorsque le donataire transfère son domicile fiscal hors de France dans les conditions prévues à l'article 167 bis du CGI.

670

En cas de survenance d'un événement entraînant l'expiration du report d'imposition, l'assiette de la plus-value imposable entre les mains du donataire est, le cas échéant, recalculée dans les conditions prévues au V-A-2 § 520.

L'imposition de la plus-value à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux est établie au nom du donataire au titre de l'année du fait générateur d'imposition.

1. Cession, apport, remboursement ou annulation des titres transmis

680

La plus-value en report d'imposition est imposée au nom du donataire lorsque les titres transmis sont cédés, apportés, remboursés ou annulés dans un délai de dix-huit mois à compter de leur acquisition à titre gratuit. Pour plus de précisions sur ces événements, il convient de se reporter au IV-A-1 § 250 et suivants.

690

Par exception, lorsque l'événement mentionné au **VII-C-1 § 680** résulte de l'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale, du licenciement ou du décès du donataire ou de son conjoint ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité soumis à une imposition commune, la plus-value placée en report d'imposition est définitivement exonérée.

700

Les précisions suivantes sont apportées :

1 - Par cession, il convient d'entendre toute transmission à titre onéreux (se reporter à la définition prévue au IV-A-1-a § 250).

2 - Le délai de dix-huit mois est décompté de date à date depuis la date de la transmission.

Si les titres sont conservés au-delà du délai de dix-huit mois considéré, la plus-value en report d'imposition est définitivement exonérée dès lors qu'aucun évènement mentionné au 2° du II de l' article 150-0 B ter du CGI (cf. IV-A-2-a § 280) n'est intervenu avant ce délai. Dans le cas contraire, il convient de se reporter au VII-C § 650.

2. Cession par la société bénéficiaire de l’apport, rachat, remboursement ou annulation des titres apportés

710

Il convient de se reporter aux développements figurant au IV-A-2 § 280 et suivants.

Il est précisé que :

- le délai de trois ans est décompté depuis la date de l’apport des titres ayant généré la plus-value placée en report d'imposition ;

- l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, applicable en cas de non respect par la société de la condition de réinvestissement (cf. IV-A-2-b § 290) est décompté depuis la date de l'apport des titres.

3. Transfert du domicile fiscal hors de France

720

Conformément aux dispositions de l’article 167 bis du CGI, le transfert du domicile fiscal hors de France est assimilé à une cession à titre onéreux et entraîne l’expiration du report d'imposition.

730

Ainsi, si le donataire sur la tête duquel est transférée la plus-value en report d'imposition transfère son domicile fiscal hors de France avant l’expiration du délai de dix-huit mois considéré, ce report expire et la plus-value est imposée entre ses mains dans les conditions prévues aux II et II bis de l’article 167 bis du CGI.

740

Toutefois, l'impôt afférent à une telle plus-value, établi dans les conditions de l'article 167 bis du CGI, est dégrevé ou restitué si le donataire justifie détenir dans son patrimoine, à l'expiration du délai de dix-huit mois considéré, les titres grevés précédemment d'un report d'imposition et qui lui ont été transmis dans les conditions du II de l'article 150-0 B ter du CGI.

VIII. Obligations déclaratives

A. Obligations du contribuable qui réalise une plus-value d'apport

1. Année de l'apport

750

Lorsque l'ensemble des conditions sont remplies, le report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI s'applique de plein droit. La plus-value d'apport placée sous ce mécanisme de report est déterminée et déclarée sur la déclaration n° **2074-I** (Cerfa n° 11705) annexée à la déclaration n° **2074** (Cerfa n° 11905) souscrite au titre de l'année au cours de laquelle l'apport est intervenu.

Le contribuable reporte également le montant de la plus-value bénéficiant du report d'imposition sur la déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (Cerfa n° 10330), case 8UT.

760

Le contribuable joint à la déclaration n° **2074-I** (Cerfa n° 11705) annexée à la déclaration n° **2074** (Cerfa n° 11905) une attestation émise par la société bénéficiaire de l'apport précisant qu'elle est informée que les titres qui lui ont été apportés sont grevés d'une plus-value en report d'imposition en application de l'article 150-0 B ter du CGI.

Les déclarations n° **2042**, n° **2074**, et n° **2074-I** sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

2. Les années suivantes et lors de l'expiration du report d'imposition

770

Chaque année et jusqu'à l'expiration du report d'imposition, le contribuable mentionne, case 8UT de sa déclaration de revenus n° **2042** (Cerfa n° 10330) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", le montant de l'ensemble des plus-values en report d'imposition, lequel comprend la plus-value dont l'imposition a été reportée en application de l'article 150-0 B ter du CGI.

780

Lors de la réalisation d'un événement mettant fin totalement ou partiellement au report d'imposition, le contribuable mentionne sur la déclaration d'ensemble des revenus souscrite au titre de l'année au cours de laquelle le report expire, ainsi que sur la déclaration des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux n° **2074** (Cerfa n° 11905), le montant de la plus-value dont le report est expiré. Il sert en outre l'état de suivi des plus-values en report d'imposition n° **2074-I** (Cerfa n° 11705)

annexé à la déclaration spéciale des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux.

Les déclarations n° **2074** et n° **2074-I** sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

En cas de survenance d'un événement mentionné au 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI dans un délai de trois ans de l'apport, le contribuable doit déclarer cet événement dans l'état de suivi y compris lorsque la société s'engage à réinvestir, dans les conditions prévues, le produit de la cession des titres apportés dans un délai de 24 mois.

790

En cas de nouvel apport réalisé dans les conditions prévues à l'article 150-0 B ter du CGI portant sur des titres grevés d'un report d'imposition obtenu précédemment sur le fondement du même article 150-0 B ter du CGI, le contribuable concerné détermine sur la déclaration n° **2074-I** (Cerfa n° 11705), le montant de la nouvelle plus-value bénéficiant du report d'imposition ainsi que le montant de la plus-value antérieurement reportée.

Le contribuable remplit également l'état de suivi des plus-values figurant sur la déclaration des plus-values en report d'imposition n° **2074-I** (Cerfa n° 11705) annexée à la déclaration de gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux n° **2074** (Cerfa n° 11905).

Lors de la réalisation d'un événement mettant fin totalement ou partiellement à l'un ou/et l'autre de ces reports d'imposition, le contribuable mentionne sur la déclaration n° **2074-I** (Cerfa n° 11705) et sur la déclaration de gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux n° **2074** (Cerfa n° 11905) de l'année au cours de laquelle intervient l'événement, le montant de la plus-value pour laquelle le report expire. Le contribuable remplit également l'état de suivi des plus-values figurant sur la déclaration des plus-values en report d'imposition n° **2074-I** (Cerfa n° 11705). Le contribuable diminue également le montant de la case 8UT de la déclaration n° **2042** (Cerfa n° 10330) à concurrence du montant des plus-values dont le report expire.

Les déclarations n° **2074,** n° **2074-I** et n° **2042** sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

Pour plus de précisions sur les conséquences fiscales des échanges successifs, se reporter au VI § 550 et suivants.

800

Lorsque les titres grevés du report d'imposition de l'article 150-0 B ter du CGI font l'objet d'un échange réalisé dans les conditions de l'article 150-0 B du CGI, le contribuable remplit l'état de suivi des plus-values en report d'imposition figurant sur la déclaration des plus-values en report d'imposition n° **2074-I** (Cerfa n° 11705) annexée à la déclaration de gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux n° **2074** (Cerfa n° 11905).

Les déclarations n° **2074** et n° **2074-I** sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

Pour plus de précisions sur les conséquences fiscales des échanges successifs, se reporter au VI § 550 et suivants.

B. Obligations du donateur et du donataire

810

Le donateur mentionne sur la déclaration n° **2074** (Cerfa n° 11905) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", souscrite au titre de l'année de la transmission, l'identité et l'adresse du donataire, la date de l'opération, le nombre de titres transmis et le montant de la plus-value en report d'imposition afférente à ces titres.

Pour l'application du II de l'article 150-0 B ter du CGI, le donateur communique au donataire les éléments lui permettant de déclarer la plus-value en report d'imposition afférente aux titres transmis.

Par ailleurs, lorsque la donation intervient dans le délai de trois ans de l'apport, décompté de date à date, le donateur informe la société bénéficiaire de l'apport de l'identité et de l'adresse du donataire.

820

Le donataire est soumis aux mêmes obligations déclaratives que celles prévues au VIII-A § 750 et suivants.

En outre, le donataire mentionne sur la déclaration n° **2074** (Cerfa n° 11905) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", souscrite au titre de l'année de la transmission, l'identité et l'adresse du donateur, la date de la transmission, le nombre de titres transmis et le montant de la plus-value en report d'imposition afférent à ces titres. Le cas échéant, il joint une attestation émise par la société bénéficiaire de l'apport précisant qu'elle est informée que les titres qui lui ont été apportés sont grevés d'une plus-value en report d'imposition en application de l'article 150-0 B ter du CGI.

C. Obligations de la société bénéficiaire de l'apport

830

Lorsque, dans les trois années suivant la date de l'apport, délai décompté de date à date, les titres apportés sont affectés par l'un des événements mentionnés à la première phrase du 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI, la société bénéficiaire de l'apport mentionne sur une attestation annexée à sa déclaration de résultat de l'année de survenance de l'événement les informations suivantes :

- la nature et la date de l'événement ayant affecté les titres qui lui ont été apportés;

- le nombre de titres affectés par cet événement ainsi que leur prix de cession à la date de cet événement ;

- le cas échéant, l'engagement de remployer au moins 50 % du produit de la cession des titres concernés dans les conditions prévues au 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI.

840

Lorsque la société qui s'est engagée à remployer au moins 50 % du produit de la cession dans les conditions prévues au 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI satisfait à cet engagement, elle joint à sa déclaration de résultat de l'année du remploi, une attestation mentionnant les informations suivantes :

- le montant du produit de cession réinvesti ;

- la nature et la date du réinvestissement ;

- le cas échéant, la dénomination et l'adresse du siège social de la société dans laquelle le produit de la cession des titres a été remployé.

850

Lorsque la société ne prend pas l'engagement de réinvestissement ou lorsqu'elle ne respecte pas l'engagement qu'elle a souscrit, la société concernée joint à la déclaration de résultat de l'année du non respect de la condition de remploi (année de l'événement entraînant l'expiration du report), une attestation précisant que cette condition n'est pas satisfaite.

860

Une copie des attestations mentionnées au **VIII-C § 830 à 850** est transmise par la société concernée au contribuable ayant réalisé l'apport des titres grevés d'une plus-value en report d'imposition ou, le cas échéant, au donataire.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 29/11/2026