RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-10-20191220
Date de publication : 20/12/2019

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 - Conditions d'application du régime du report d'imposition

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
Sous-section 1 : Conditions d'application du régime du report d'imposition

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
1. Règles de détermination de l'assiette de la plus-value
2. Détermination du prix d'acquisition des titres apportés lorsqu'ils ont été reçus dans le cadre d'une précédente opération d'échange ou d'apport
3. Cas particulier des opérations d'apport donnant lieu au versement d'une soulte au profit de l'apporteur
C. Effets du mécanisme du report d'imposition
D. Versement d'un complément de prix

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

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 code général des impôts (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 ou à un impôt équivalent et établie en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne (UE) 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. Pour plus de précisions sur la condition tenant à l'assujettissement de la société à l'impôt sur les sociétés, il convient de se reporter au I-A-1 § 50 et 60 du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20-10 ;

- 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. Pour plus de précisions sur la nature des titres concernés, il convient de se reporter au II § 100 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-10-10-10 ;

- 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.).

Remarque : Les plus-values réalisées par l'intermédiaire d'une fiducie sont également éligibles au mécanisme du report d'imposition.

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, personnes physiques ou personnes morales, 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 et demeurent régies par les dispositions de l'article 150-0 B du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20).

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 est reportée de plein droit lorsque, toutes conditions étant par ailleurs remplies :

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

- et 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.

Remarque : Lorsque les titres reçus en rémunération de l’apport sont des obligations convertibles en actions ou des obligations échangeables ou remboursables en actions et que le contribuable ne dispose pas, de ce fait, du contrôle de la société bénéficiaire de l'apport, l’administration a 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), de replacer cette opération d'apport dans le champ du mécanisme du report d'imposition prévu par l'article 150-0 B ter du CGI.

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 (CGI, art.150-0 B ter, III-2°) :

- 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 (ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité [PACS]), 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 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

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. Aucun autre associé ou actionnaire ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne. 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 1 : 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.

Exemple 2 : Soit un contribuable A (les époux A) et un contribuable B (les époux B) qui apportent chacun des titres à une société C. En rémunération de leur apport, chaque conjoint obtient 25 % du capital de la société C, de sorte que chacun de ces deux contribuables détient 50 % du capital de la société C. Dans cette situation, chacun de ces contribuables est présumé contrôler la société C. Dès lors, la plus-value d'apport réalisée par le contribuable A et celle réalisée par le contribuable B relèvent toutes deux du mécanisme du report d'imposition.

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 ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20).

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 imposée immédiatement.

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-30-10-20-10.

160

Lorsque la condition relative à l'importance de la soulte est remplie (soulte reçue n'excédant pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus ou du pair comptable), la plus-value constatée lors de l'opération d'apport est placée en report d'imposition. Toutefois, pour les opérations d'apport intervenues à compter du 1er janvier 2017, la plus-value d'apport est, à concurrence du montant de cette soulte, imposée au titre de l'année de l'apport.

> **Remarque :** Ce principe d'imposition immédiate des plus-values d'apport à concurrence du montant des soultes reçues est issu de l'article 32 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016. Pour les opérations réalisées antérieurement au 1er janvier 2017, lorsque la condition relative à l'importance de la soulte est remplie, le report d'imposition s'applique à la totalité de la plus-value d'apport. 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 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 (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60 dans sa version publiée le 4 mars 2016 et consultable en utilisant l'onglet "Versions du document").

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

A. Fait générateur des plus-values

170

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

1. Règles de détermination de l'assiette de la plus-value

180

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 lors de cet apport (BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-10 au II-A § 60) ;

- 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. Pour plus de précisions sur les modalités de détermination du prix d'acquisition, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-10-20.

190

Pour la détermination de l'assiette imposable à l'impôt sur le revenu et toutes conditions étant satisfaites :

- Les plus-values d'apport réalisées entre le 1er janvier 2013 et le 31 décembre 2017 sont éligibles au dispositif d'abattement proportionnel pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI dans sa version en vigueur l'année de réalisation de l'opération d'apport. Pour plus de précisions sur ce dispositif d'abattement, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMI-20-20 (abattement pour durée de détention de droit commun) et au BOI-RPPM-PVBMI-20-30-10 (abattement pour durée de détention renforcé en cas de cession de titres d'une PME de moins de dix ans à la date de la souscription ou d'acquisition des titres) dans leur version publiée le 4 mars 2016 et consultable en utilisant l'onglet "Versions du document".

Remarque : Les plus-values d'apport réalisées entre le 14 novembre 2012 et le 31 décembre 2012 et placées en report d'imposition sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI dans sa rédaction en vigueur au 31 décembre 2012 sont exclus du champ d'application de cet abattement proportionnel.

Considérant (...) qu'aux termes du III de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, les dispositions citées plus haut du 1 de l'article 150-0 D du code général des impôts "s'appliquent aux gains réalisés et aux distributions perçues à compter du 1er janvier 2013" ; qu'elles ne peuvent dès lors s'appliquer aux plus-values réalisées antérieurement au 1er janvier 2013 et placées en report d'imposition, la circonstance que la cession mettant fin à ce report intervient après le 1er janvier 2013 étant sans incidence à cet égard (CE, arrêt du 12 novembre 2015, n° 390265, ECLI:FR:CESSR:2015:390265.20151112).

- Les plus-values d'apport réalisées à compter du 1er janvier 2018 peuvent être réduites de l'abattement proportionnel pour durée de détention prévu au 1 de l' article 150-0 D du CGI dans sa rédaction issue de l'article 28 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, lorsque les titres objet de l'apport concerné ont été acquis ou souscrits antérieurement au 1er janvier 2018 et que le contribuable a opté, au titre de l'année de réalisation de cet apport, pour l'imposition de l'ensemble de ses revenus et gains mobiliers au barème progressif de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-30-20). Les conditions d'application de ce dispositif d'abattement sont précisées au BOI-RPPM-PVBMI-20-20 (abattement pour durée de détention prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI) et au BOI-RPPM-PVBMI-20-30 (abattement pour durée de détention renforcé prévu au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI).

200

Les modalités d'imposition à l'impôt sur le revenu des plus-values placées en report d'imposition sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI sont précisées au BOI-RPPM-PVBMI-30-20. À cet égard, en cas de survenance ultérieure d'un événement mettant fin au report d'imposition, l'imposition de la plus-value d'apport est établie par application des règles de taux en vigueur l'année de l'apport (CGI, art. 200 A, 2 ter ; BOI-RPPM-PVBMI-30-20).

2. Détermination du prix d'acquisition des titres apportés lorsqu'ils ont été reçus dans le cadre d'une précédente opération d'échange ou d'apport

210

Lorsque les titres apportés ont été reçus dans le cadre d'une précédente 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 (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20), au quatrième alinéa de l'article 150 A bis du CGI dans sa rédaction en vigueur avant la publication de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 ou au II de l'article 150 UB du CGI (BOI-RFPI-SPI-10-30- II § 20 et suiv.), 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 qui n'a pas fait l'objet d'une imposition au titre de l'année de l'échange ou majoré de la soulte versée lors de cet échange (CGI, art. 150-0 D, 9).

Exemple : Soit un contribuable qui a acquis, le 8 février 2003, 1 000 actions de la société A (titres "A") pour un prix total de 100 000 euros.

Le 15 novembre 2009, il a apporté ses 1 000 titres "A" à une société B et a reçu en rémunération de cet apport 1 000 actions émises par la société B (titres "B") et une soulte d'un montant total de 10 000 € (soulte n'excédant pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus). Cette opération répondait aux conditions d'application du mécanisme du sursis d'imposition prévu par l'article 150-0 B du CGI dans sa rédaction en vigueur l'année de l'échange et n'a donc donné lieu à aucune imposition.

Le 15 janvier 2018, le contribuable apporte les titres "B" reçus lors de l'opération d'échange réalisée en 2009 à une société C qu'il contrôle (apport sans soulte) et constate, à cette occasion, une plus-value d'apport. Cette opération d'apport entre dans le champ d'application du dispositif prévu par l'article 150-0 B ter du CGI.

Pour la détermination de la plus-value placée de plein droit en report d'imposition sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI, le prix d'acquisition à retenir est le prix d'acquisition des titres "A", diminué du montant de la soulte reçue lors de l'échange intervenu en 2009 (soulte qui n'a pas donné lieu à imposition au titre de l'année de l'échange), soit 90 000 euros (100 000 - 10 000). Le cas échéant (en cas d'option globale pour le barème progressif de l'impôt sur le revenu), pour l'application de l'abattement pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI dans sa rédaction en vigueur à compter du 1er janvier 2018, la durée de détention est décomptée depuis la date d'acquisition des titres de la société "A", soit depuis le 8 février 2003, jusqu'au 15 janvier 2018 (durée de détention de plus de 8 ans).

220

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) ou du même dispositif de report prévu par l'article 150-0 B ter du CGI, la nouvelle plus-value d'apport est calculée à partir de la valeur de ces mêmes titres à la date de la précédente opération d'échange (ou d'apport) ayant généré une plus-value placée en report

d'imposition.

Exemple : Soit un contribuable qui a apporté le 15 juillet 1998 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 juin 2018, le contribuable apporte les titres de la société B qu'il a reçus lors de l'opération d'échange de 1998 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 de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI. Pour la détermination de la plus-value placée de plein droit en report d'imposition sur le fondement de cet article 150-0 B ter du CGI, le prix d'acquisition à retenir est celui de la valeur des titres "B" à la date de l'apport intervenu le 15 juillet 1998, soit 150 000 euros. Le cas échéant (en cas d'option globale pour le barème progressif de l'impôt sur le revenu), pour l'application de l'abattement pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du CGI, la durée de détention est décomptée depuis la date d'acquisition des titres "B", soit depuis le 15 juillet 1998, jusqu'au 15 juin 2018 (durée de détention de plus de 8 ans).

3. Cas particulier des opérations d'apport donnant lieu au versement d'une soulte au profit de l'apporteur

230

Lorsque l'apport de titres, réalisé dans les conditions prévues à l'article 150-0 B ter du CGI, est effectué moyennant le versement d'une soulte en faveur de l'apporteur, deux situations doivent être distinguées :

240

Situation 1 : L'apport est intervenu entre le 14 novembre 2012 et le 31 décembre 2016 : dans ce cas, la totalité de la plus-value d'apport a été placée en report d'imposition (sous réserve de respecter le plafond de 10 % mentionné au II-B § 160) ;

Exemple : Soit un contribuable qui a apporté, en date du 30 novembre 2016, les titres d'une société A à une société B qu'il contrôle et constate à cette occasion une plus-value d'apport d'un montant brut de 1 000 000 €. Lors de cet apport, il a reçu une soulte de 20 000 € qui n'excédait pas le plafond de 10 % mentionné au **II-B § 160**. Dans cette situation, la soulte reçue n'a donné lieu à aucune imposition au titre de l'année de l'apport et la totalité de la plus-value d'apport (1 000 000 €) a donc été placée en report d'imposition.

250

Situation 2 : L'apport intervient à compter du 1er janvier 2017 : dans ce cas, la plus-value d'apport est, à concurrence du montant de la soulte reçue, immédiatement imposée. Cette imposition est établie au titre de l'année de l'apport.

Deux hypothèses peuvent dès lors être envisagées :

1 - Le montant de la plus-value d'apport est supérieur au montant de la soulte reçue. Dans ce cas, la plus-value est, à concurrence du montant total de la soulte reçue, imposée au titre de l'année de l'apport ; le report d'imposition ne s'applique qu'au montant de la plus-value brute qui excède celui de la soulte reçue (**exemple 1 du III-B-3 § 260**) ;

2 - Le montant de la plus-value d'apport est inférieur ou égal à celui de la soulte reçue. Dans ce cas, la totalité de la plus-value d'apport (représentant une partie du montant de la soulte) fait l'objet d'une imposition immédiate ; en pratique, la plus-value placée en report est nulle (**exemple 2 du III-B-3 §**

260).

Remarque 1 : Dans ces deux cas, pour établir la comparaison, la plus-value d'apport est retenue pour son montant brut déterminé conformément au premier alinéa du 1 de l'article 150-0 D du CGI. Il n'est donc pas tenu compte des moins-values de même nature ni de l'abattement pour durée de détention mentionné au 1 de l'article 150-0 D du CGI.

Remarque 2 : Dans ces deux cas, la plus-value d'apport qui n'est pas placée en report d'imposition est imposable dans les conditions de droit commun :

- cette plus-value est réduite, le cas échéant, des moins-values de même nature disponibles au titre de la même année d'imposition et imputables dans les conditions prévues au 11 de l'article 150-0 D du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40) ;

- cette plus-value, ou le reliquat de plus-value subsistant après imputation des moins-values, est soumise à l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues au 1 de l'article 200 A du CGI (imposition forfaitaire) ou, sur option expresse et globale du contribuable, au 2 de l'article 200 A du CGI (imposition par application du barème progressif). Pour plus de précisions sur ces modalités d'imposition, se reporter aux précisions figurant au BOI-RPPM-PVBMI-30-20. Il est rappelé qu'en cas d'imposition par application du barème progressif de l'impôt sur le revenu, la plus-value imposable est susceptible de bénéficier, toutes conditions étant satisfaites, de l'abattement prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-20-20) ou au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-20-30).

En outre, sont dus les prélèvements sociaux assis sur le montant brut de la plus-value imposable, déterminé après prise en compte des seules moins-values disponibles.

260

Exemple 1 : Le 2 mars 2010, un contribuable a acquis 100 actions d'une société A (titres "A") au prix unitaire de 400 €.

En septembre 2018, ce contribuable apporte les titres ainsi acquis à la société B qu'il contrôle au sens des dispositions de l'article 150-0 B ter du CGI.

À la date de l'apport, les titres de la société A sont évalués à 1 000 €. En échange des 100 titres "A", l'associé reçoit 100 actions de la société B d'une valeur unitaire réelle de 950 € (correspondant au montant du nominal) et une soulte globale de 5 000 € (soit 50 € par titre).

Au titre de l'année d'apport des titres "A" :

- La plus-value d'apport est déterminée comme suit :

Prix de cession : (950 € x 100) + 5 000 € = 100 000 €

Prix d'acquisition : 400 € × 100 = 40 000 €

Plus-value d'apport : 100 000 € - 40 000 € = 60 000 €

- La soulte reçue est égale à 5,26 % du nominal des titres reçus soit 5 000 / (950 x 100)

Cette soulte n'excédant pas le plafond de 10 % de la valeur nominale des titres reçus, l'opération d'apport est éligible au dispositif de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI. En revanche, la plus-value d'apport est, à concurrence du montant de la soulte reçue, imposée au titre de l'année de réalisation de l'opération d'apport.

Ainsi, au titre de l'année d'apport (2018), le montant de la plus-value d'apport soumise à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux s'élève à 5 000 € (par hypothèse, le contribuable ne dispose d'aucune moins-value imputable). Pour la détermination de l'impôt sur le revenu dû à raison de cette plus-value et en cas d'option exercée dans les conditions prévues au 2 de l'article 200 A du CGI (barème progressif ; BOI-RPPM-PVBMI-30-20), ce gain est susceptible de bénéficier de l'abattement prévu au 1 ter ou au 1 quater de l'article 150-0 D du CGI (BOI-RPPM-PVBMI-20-20 ; BOI-RPPM-PVBMI-20-30).

Le contribuable bénéficie donc d'un report d'imposition à concurrence de la fraction de la plus-value brute d'apport qui excède le montant de la soulte reçue, à savoir 55 000 € (60 000 € - 5 000 €). En cas de survenance ultérieure d'un événement mettant fin au report d'imposition, l'imposition de la plus-value d'apport d'un montant de 55 000 € est établie par application des règles de taux en vigueur l'année de l'apport (CGI, art. 200 A, 2 ter ; BOI-RPPM-PVBMI-30-20).

Exemple 2 : Le 2 mars 2018, un contribuable acquiert 100 titres d'une société A (titres "A") au prix unitaire de 850 €.

En juin 2019, ce contribuable apporte les titres "A" (valeur réelle unitaire à cette date 900 €) à une société B et reçoit en échange 70 actions (titres "B") au nominal de 1 000 € (valeur réelle unitaire à cette date : 1 200 €) ainsi qu'une soulte totale de 6 000 €.

La plus-value d'apport des titres "A" est déterminée comme suit :

- Prix de cession : (1 200 € x 70) + 6 000 € = 90 000 €

- Prix d'acquisition : 850 € × 100 = 85 000 €

Plus-value d'apport : 90 000 € - 85 000 € = 5 000 €

La soulte reçue est égale à 8,57 % du nominal des titres reçus soit 6 000 / (1 000 x 70).

Cette soulte n'excédant pas le plafond de 10 % de la valeur nominale des titres reçus, la plus-value est en principe placée en report d'imposition. Toutefois, dans la mesure où cette plus-value d'apport (5 000 €) est inférieure au montant de la soulte reçue, soit 6 000 €, cette plus-value d'un montant de 5 000 € est imposée en totalité au titre de l'année d'apport. Dans ce cas, aucune plus-value n'est de fait placée en report d'imposition.

C. Effets du mécanisme du report d'imposition

270

L'assiette de la plus-value placée en report d'imposition ainsi que le taux d'imposition qui lui est applicable, tant à l'impôt sur le revenu qu'aux prélèvements sociaux, sont déterminés et figés à la date de l'opération d'apport (CGI, art. 200 A, 2 ter ; BOI-RPPM-PVBMI-30-20).

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 I § 1 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20 qui met fin au report d'imposition).

Remarque : Pour plus de précisions sur les règles d'imposition de cette plus-value à l'expiration du report d'imposition, il convient de se reporter au II § 310 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20 et au BOI-RPPM-PVBMI-30-20.

D. Versement d'un complément de prix

280

Le 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") est considéré comme un élément de la soulte et doit, à ce titre, être pris en compte pour l'appréciation du plafond de 10 % mentionné au II-B § 150 lorsque ce complément de prix n'est pas constitué par des titres émis par la société bénéficiaire de l'apport.

Remarque : Lorsque le complément de prix prend la forme d'une remise de valeurs mobilières ou de droits sociaux émis par la société bénéficiaire de l'apport, 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.

Lorsque, du fait de la perception d'un tel complément de prix, la soulte perçue par l'apporteur excède le plafond de 10 %, le report d'imposition initialement mis en œuvre au moment de l'apport est remis en cause et la plus-value d'apport immédiatement imposée dans sa totalité.

Lorsque la condition relative à l'importance de la soulte est respectée, la perception de ce complément de prix 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).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 16/07/2025