

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMI-30-10-30-20-20/12/2019

Date de publication : 20/12/2019

**RPPM - Plus-values sur biens meubles incorporels - Modalités
d'imposition - Fait générateur - Régime de report d'imposition applicable
aux échanges de titres réalisés avant le 1er janvier 2000 - Report
d'imposition prévu au I ter de l'article 160 du CGI**

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 3 : Régime du report d'imposition applicable aux échanges de titres réalisés avant le 1er janvier 2000

Sous-section 2 : Report d'imposition prévu au I ter de l'article 160 du CGI

Sommaire :

I. Échanges réalisés jusqu'au 31 décembre 1990

A. Champ d'application

B. Modalités d'application

1. Report sans agrément préalable

2. Report sur agrément préalable

C. Imposition de la plus-value à l'expiration du report

1. Principes

2. Précisions concernant les échanges réalisés à compter du 1er janvier 1988

3. Imputation d'une moins-value sur une plus-value taxable à l'expiration du report

D. Plus-values réalisées par des non-résidents

II. Échanges réalisés du 1er janvier 1991 au 31 décembre 1999

A. Champ d'application

1. Opérations concernées

a. Fusions et scissions

b. Apports à une société soumise à l'impôt sur les sociétés

2. Contribuables pouvant bénéficier du report d'imposition

B. Conditions d'application du report d'imposition

1. Caractère optionnel du report d'imposition

2. Condition tenant à l'importance de la soulte reçue

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

1. Cession ou rachat des titres reçus en échange

2. Remboursement des titres reçus en échange

3. Annulation des titres reçus en échange

4. Transfert du domicile fiscal hors de France

5. Cas particulier des plus-values réalisées par personne interposée

D. Prorogation du report d'imposition

1. Conditions d'application de la prorogation des reports

a. Échanges réalisés du 1er janvier 1996 au 31 décembre 1996

1° La nouvelle plus-value d'échange devait relever du même régime de report (CGI, art. 160, I ter)

2° La prorogation du ou des reports antérieurs doit être demandée

b. Échanges réalisés à compter du 1er janvier 1997

1° Règles générales

2° Précisions complémentaires

c. Échanges réalisés à compter du 1er janvier 2000

2. Effets de la demande de prorogation

E. Imposition de la plus-value

1. Rappel des principes

2. Modalités d'application du report d'imposition

a. Lors de la réalisation de la plus-value

b. Imposition des plus-values en report

c. Imputation d'une moins-value sur une plus-value taxable à l'expiration du report

F. Obligations déclaratives

1

Le I ter de l'article 160 du code général des impôts (CGI) prévoyait, sous certaines conditions, un régime de report de l'imposition des plus-values réalisées lors de l'échange de droits sociaux effectué à l'occasion d'une fusion, d'une scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

10

Le V de l'article 24 de la loi n° 91-716 du 26 juillet 1991 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier a étendu et simplifié le dispositif de report d'imposition en harmonisant les conditions d'application de ce régime avec celles définies au II de l'article 92 B du CGI, pour les plus-values de cessions de participations inférieures ou égales à 25 %.

20

Ce dispositif a de nouveau été aménagé par les articles 11 et 12 de la loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996 de finances pour 1997 et l'article 24 de la loi n° 97-1239 du 29 décembre 1997 de finances rectificative pour 1997. Ces nouvelles mesures applicables aux plus-values réalisées à partir du 1^{er} janvier 1997 ainsi qu'à celles qui étaient en report à cette date, ont prévu :

- l'application du report d'imposition aux plus-values d'échange ou d'apport réalisées par une société ou un groupement dont les associés ou membres étaient personnellement passibles de l'impôt sur le revenu pour la part des bénéficiaires et plus-values correspondant à leurs droits dans la société ou le groupement ;

- les événements susceptibles de mettre fin au report ;

- la possibilité de demander la prorogation du report d'imposition lorsque les titres reçus à l'occasion d'un échange étaient à leur tour échangés, alors même que la nouvelle plus-value d'échange relevait d'un régime de report d'imposition différent.

30

Ce régime de report d'imposition a été supprimé à compter du 1^{er} janvier 2000 et remplacé par le sursis d'imposition prévu à l'article 150-0 B du CGI applicable à compter de cette même date (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20).

Remarque : L'article 160 du CGI cité dans ce document est l'article en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000.

I. Échanges réalisés jusqu'au 31 décembre 1990

A. Champ d'application

40

Le report d'imposition des plus-values prévu aux 1 et 2 du I ter de l'article 160 du CGI s'est appliqué :

- aux échanges de droits sociaux réalisés lors d'une fusion ou d'une scission de sociétés ;
- à compter du 1^{er} janvier 1988, aux échanges de droits sociaux résultant d'apports de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, il était admis que le report s'applique également aux apports à des personnes morales qui étaient dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, même si elles en étaient exonérées.

En revanche, la condition tenant à ce que la société bénéficiaire de l'apport soit soumise à l'impôt sur les sociétés n'était pas considérée comme remplie lorsque l'apport était rémunéré par la remise de droits sociaux d'une entreprise exploitée hors de France ou qui réalisait des bénéfices dont l'imposition était attribuée à un autre État par une convention internationale relative aux doubles impositions.

B. Modalités d'application

50

Le report d'imposition ne constituait qu'une faculté offerte au contribuable. Dans tous les cas, le report d'imposition était subordonné à une demande expresse du contribuable. Selon la portée de l'opération d'échange, il devait être soumis ou non à agrément.

1. Report sans agrément préalable

60

En cas de fusion, de scission ou d'apport de droits sociaux représentant ensemble 50 % au moins du capital de la société dont les titres étaient apportés, le contribuable était dispensé de l'agrément préalable s'il prenait l'engagement de conserver les titres reçus en échange pendant un délai de cinq ans à compter de la date de l'opération d'échange.

70

En ce qui concerne les apports, la condition relative au pourcentage de 50 % s'appréciait au niveau de l'opération d'apport et non au niveau de chaque apporteur.

Ainsi, en cas d'apport concomitant par plusieurs personnes physiques ou morales de droits sociaux qui représentaient ensemble 50 % au moins du capital de la société dont les titres étaient apportés, chaque associé personne physique pouvait bénéficier du report d'imposition s'il prenait l'engagement requis, quelle que soit l'importance de son propre apport.

En cas d'apport d'une participation correspondant à moins de 50 % du capital, l'agrément préalable était nécessaire, même si cet apport intervenait après une précédente opération d'apport qui portait sur 50 % au moins du capital de la société dont les titres étaient apportés, ou si le nouvel apport avait

pour effet de porter les participations successives apportées globalement à plus de 50 %.

80

Le contribuable voulant bénéficier du report d'imposition devait joindre à la déclaration d'ensemble de ses revenus de l'année de réalisation de la plus-value, une note comportant l'engagement de conservation des titres reçus en échange pendant un délai minimum de cinq ans à compter de la date de l'opération d'échange.

90

L'engagement souscrit par l'associé était global et s'étendait donc à l'ensemble des titres qui constituaient la contrepartie des actifs apportés, pour la quote-part des droits lui revenant dans le capital des sociétés émettrices.

Il englobait donc, éventuellement, les titres reçus durant la période couverte par l'engagement de conservation, à la suite de l'incorporation de la prime de fusion au capital de la société absorbante ou à celui des sociétés issues de la scission.

100

Si l'engagement était respecté, l'imposition de la plus-value était définitivement reportée au moment de la cession ou du rachat des titres.

En revanche, si l'engagement n'était pas respecté, c'est-à-dire si l'associé cédait avant l'expiration du délai de conservation, la totalité ou une fraction des titres reçus en échange, l'imposition des plus-values réalisées par cet associé sur l'ensemble des titres qu'il avait apportés devenait exigible immédiatement.

110

Cas particulier : L'apport concomitant par plusieurs personnes de l'usufruit et de la nue-propriété de droits sociaux peut être rémunéré soit par la remise à chacun des apporteurs de titres en pleine propriété, soit, par le jeu de la subrogation, par la remise directe à l'apporteur en usufruit de l'usufruit des titres émis et à l'apporteur en nue-propriété de la nue-propriété de ces titres.

Cette deuxième hypothèse, qui n'est expressément prévue par aucun texte, n'est pas contraire aux principes généraux du droit des sociétés. Dans cette situation, le report d'imposition dont pouvait bénéficier la plus-value d'apport n'était pas, toutes autres conditions étant par ailleurs réunies, remis en cause du seul fait de la remise de titres démembrés.

2. Report sur agrément préalable

120

En cas de fusion ou de scission, lorsque le contribuable ne prenait pas l'engagement de conserver les titres pendant cinq ans, et en cas d'apports représentant ensemble moins de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés, le report d'imposition était subordonné à l'agrément préalable du ministre chargé du budget.

L'agrément exprès du ministère du budget demeurait nécessaire dans tous les cas où le coéchangiste n'était pas en situation de conserver les titres durant au moins cinq ans.

Il en était ainsi, généralement, lorsque les titres en cause étaient destinés :

- à être échangés à nouveau à l'intérieur du délai de cinq ans, l'opération de fusion ou de scission qui a provoqué leur émission constituant une étape intermédiaire dans un processus de restructuration interne ou de concentration d'entreprise ;

- ou à être aliénés à titre gratuit ou onéreux avant le terme du même délai de cinq ans.

Bien entendu, en cas de transmission effectuée contre remise d'espèces, l'agrément ministériel ne conservait alors sa raison d'être que si la transaction devait se réaliser au titre d'une année postérieure à celle où était intervenue l'opération d'échange.

130

En vertu de l'[article 1756 du CGI](#), l'inexécution des conditions auxquelles l'octroi de l'agrément avait été subordonné entraînait le retrait de cet agrément.

L'imposition qui avait été reportée devenait immédiatement exigible au titre de l'année au cours de laquelle l'échange de droits sociaux avait eu lieu, sans préjudice des pénalités calculées comme en cas de non-respect de l'engagement de conservation des titres.

C. Imposition de la plus-value à l'expiration du report

1. Principes

140

Lorsque le contribuable a respecté l'engagement qu'il a pris de conserver pendant cinq ans au moins les titres reçus en échange ou s'il a obtenu un agrément ministériel, le report d'imposition de la plus-value réalisée lors de l'échange prend fin au moment où l'associé se dessaisit des droits sociaux qu'il avait reçus en échange.

Pour les échanges réalisés avant le 1^{er} janvier 1988, le report d'imposition cesse lors de la transmission ou du rachat des droits reçus en échange.

Pour les échanges réalisés à compter du 1^{er} janvier 1988 et jusqu'au 31 décembre 1990, le report d'imposition prend fin lors de la cession ou du rachat des droits sociaux reçus lors de l'échange.

Par ailleurs, il est également mis fin au report d'imposition en cas de transfert du domicile fiscal hors de France ([BOI-RPPM-PVBMI-50-10](#)).

2. Précisions concernant les échanges réalisés à compter du 1^{er} janvier 1988

150

Lorsque le contribuable a respecté l'engagement qu'il a pris de conserver pendant cinq ans les titres reçus en échange, l'imposition de la plus-value réalisée lors de cet échange est établie au titre de l'année au cours de laquelle les droits sociaux sont cédés ou rachetés.

Les modalités d'imposition de cette plus-value sont établies suivant les mêmes règles (règles d'assiette et règles de taux) que celles applicables dans le cadre du dispositif de report d'imposition prévu au II de l'ancien [article 92 B du CGI](#). Il convient dès lors de se reporter au [BOI-RPPM-PVBMI-30-10-30-10](#) au V-C § 360.

155

Lorsque la cession ou le rachat ne porte que sur une partie des titres, seule est imposable la fraction de la plus-value qui se rapporte aux titres cédés.

Remarque : Lorsque le contribuable avait été dispensé de l'agrément par suite de son engagement de conservation des titres pendant cinq ans et que les droits sociaux reçus en échange étaient transmis à titre gratuit moins de cinq ans après l'opération qui avait fait apparaître la plus-value dont l'imposition avait été reportée, l'inexécution de l'engagement de conservation entraînait l'imposition immédiate de la plus-value au titre de l'année au cours de laquelle l'échange de droits sociaux était intervenu.

Toutefois, il était admis que cette plus-value soit exonérée lorsque la transmission des droits sociaux résultait du décès du contribuable.

3. Imputation d'une moins-value sur une plus-value taxable à l'expiration du report

160

La moins-value subie au titre de l'année en cours ou d'une année antérieure (dans les limites du délai de dix ans) peut être imputée sur une plus-value dont l'imposition est établie à l'expiration du report d'imposition accordé en application du 1^{er} du I ter de l'[article 160 du CGI](#). Cette imputation est possible quelle que soit la date de réalisation de l'opération d'échange ou d'apport à raison de laquelle le contribuable aura demandé le bénéfice du report d'imposition.

Pour plus de précisions concernant les modalités d'imputation des moins-values, il convient de se reporter au [BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40](#).

D. Plus-values réalisées par des non-résidents

170

Les dispositions relatives au report étaient applicables pour l'imposition des plus-values réalisées par les contribuables qui n'avaient pas leur domicile fiscal en France. Les intéressés devaient dans ce cas désigner un représentant en France, sous la responsabilité duquel la déclaration était souscrite et l'impôt acquitté.

II. Échanges réalisés du 1^{er} janvier 1991 au 31 décembre 1999

180

Conformément au 3 du I ter de l'[article 160 du CGI](#), les dispositions des 1 et 2 du I ter de l'article 160 du CGI ont cessé de s'appliquer aux plus-values d'échanges réalisées à compter du 1^{er} janvier 1991.

Le dispositif qui lui a été substitué, codifié au 4 du I ter de l'article 160 du CGI, prévoyait le report, dans les conditions définies au II de l'[article 92 B du CGI](#), de l'imposition de la plus-value réalisée à compter de cette même date, en cas d'échange de droits sociaux.

Le dispositif de report d'imposition s'appliquait également aux échanges avec soulte à condition que celle-ci n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus. Toutefois, la partie de la plus-value correspondant à la soulte reçue était imposable immédiatement.

Le report d'imposition était également subordonné à la condition que le contribuable en fasse la demande et déclare le montant de la plus-value.

Depuis le 1^{er} janvier 1997, ce report d'imposition était également applicable, toutes autres conditions étant par ailleurs réunies, lorsque l'échange de titre était réalisé par une société ou un groupement

dont les associés ou membres étaient personnellement passibles de l'impôt sur le revenu pour la part des bénéficiaires correspondant à leurs droits dans la société ou le groupement.

Enfin, depuis cette même date, le 5 du I ter de l'article 160 du CGI permettait la prorogation du report d'imposition prévu au I ter de l'article 160 du CGI lorsque les titres reçus à l'occasion d'un échange étaient à leur tour échangés et que la nouvelle plus-value d'échange était elle-même reportée dans les conditions prévues par les 1, 2 et 4 du I ter de l'article 160 du CGI, le II de l'article 92 B du CGI ou le troisième alinéa de l'[article 150 A bis du CGI](#).

A. Champ d'application

190

Le report d'imposition des plus-values s'appliquait aux échanges de droits sociaux réalisés lors d'une fusion ou d'une scission de société ou d'un apport de droits sociaux à une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

1. Opérations concernées

a. Fusions et scissions

200

Le régime de faveur s'appliquait aux échanges résultant d'opérations de fusion ou de scission régies par les dispositions de l'[article L. 236-1 du code de commerce \(C. com.\)](#) à l'[article L. 236-24 du C. com.](#) et les [articles 254 à 265 du décret n° 67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales \(abrogé le 27 mars 2007\)](#).

Ce régime s'appliquait également aux opérations de fusion et de scission qui intervenaient entre des sociétés d'États membres différents de l'Union européenne à condition qu'il s'agisse de sociétés de capitaux ou assimilées soumises à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent.

b. Apports à une société soumise à l'impôt sur les sociétés

210

Aux termes du 4 du I ter de l'[article 160 du CGI](#), le report d'imposition s'appliquait aux échanges de titres résultant d'apports à une société soumise dans les conditions de droit commun à l'impôt sur les sociétés au taux normal.

Les apports rémunérés par la remise de droits sociaux d'une entreprise exploitée hors de France ou qui réalise en France des bénéfices dont l'imposition est attribuée à un autre État par une convention internationale relative aux doubles impositions ne pouvaient, en droit, bénéficier du report d'imposition.

Il était toutefois admis que le report s'appliquait lorsque l'apport était consenti à une société ayant son siège dans un État membre de l'Union européenne (UE) et dont l'exploitation était située hors de France, à condition qu'il s'agisse de sociétés de capitaux ou assimilées soumises à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent.

2. Contribuables pouvant bénéficier du report d'imposition

220

Outre les contribuables domiciliés en France, les personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France au sens de l'[article 4 B du CGI](#) et les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, ayant leur siège social hors de France, pouvaient également bénéficier du report d'imposition lorsque les plus-values qu'elles avaient réalisées étaient imposables en application des dispositions combinées de l'[article 160 du CGI](#) et de l'[article 244 bis B du CGI](#).

230

À compter du 1^{er} janvier 1997, le report d'imposition concernait non seulement les plus-values d'apport réalisées directement par des personnes physiques, mais également celles réalisées par les sociétés ou groupements soumis au régime des sociétés de personnes visées à l'[article 8 du CGI](#).

Ainsi, à compter de cette date, lorsque l'échange de titres était réalisé par une société ou un groupement dont les associés ou membres étaient personnellement passibles de l'impôt sur le revenu pour la quote-part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société ou le groupement, ces associés ou membres pouvaient, toutes autres conditions étant par ailleurs réunies, bénéficier du report d'imposition pour la fraction de la plus-value qui correspond à leurs droits.

En pratique, il s'agissait des sociétés ou groupements exerçant une activité civile telle que la gestion de portefeuille et soumis au régime d'imposition des sociétés de personnes visées à l'article 8 du CGI.

Dans ce cas, l'associé de la société ou le membre du groupement qui souhaitait bénéficier du report d'imposition de la fraction de plus-value imposable à son nom devait en faire la demande pour son propre compte dans les conditions de droit commun. Il importait peu, à cet égard, que certains associés seulement demandent le bénéfice du report d'imposition.

B. Conditions d'application du report d'imposition

240

L'application du report d'imposition était subordonnée au respect de certaines conditions :

- le contribuable devait demander expressément à bénéficier du report ;
- le montant de la soulte éventuelle ne devait pas excéder 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

1. Caractère optionnel du report d'imposition

250

Le report d'imposition prévu au 4 du I ter de l'[article 160 du CGI](#), constituait une faculté offerte au contribuable ; il n'était donc applicable que sur demande expresse de sa part.

À défaut, le contribuable était réputé avoir renoncé à cette faculté et choisi d'être imposé au titre de l'année de réalisation de la plus-value dans les conditions de droit commun.

En pratique, la demande de report d'imposition devait être formulée dans le cadre prévu à cet effet de la déclaration spéciale des plus-values de cession de droits sociaux souscrite au titre de l'année au cours de laquelle l'échange est intervenu.

2. Condition tenant à l'importance de la soulte reçue

260

En cas d'échange avec soulte, le 4 du I ter de l'article 160 du CGI limitait l'application du report d'imposition aux opérations dans lesquelles la soulte éventuellement versée n'excédait pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus. Sous réserve du cas particulier des rompus, cette condition s'appréciait au niveau de chaque contribuable concerné en comparant globalement, pour l'ensemble des titres qu'il avait échangés, la soulte reçue avec la somme de la valeur nominale des titres reçus.

En l'absence de valeur nominale des titres reçus, la soulte était appréciée par rapport au pair comptable de ces mêmes titres.

La notion de pair comptable qui se substitue dans certains États membres de l'Union européenne à celle de valeur nominale s'entend de la valeur qui résulte de la division du montant du capital libéré d'une société par le nombre de titres émis.

En tout état de cause, la partie de la plus-value correspondant à la soulte reçue était imposée immédiatement.

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

270

Le 4 du I ter de l'article 160 du CGI prévoyant que le report d'imposition s'effectuait dans les conditions prévues au II de l'article 92 B du CGI, il convient de se reporter à celui-ci pour connaître les événements susceptibles d'entraîner l'expiration du report d'imposition (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-30-10 au III § 140 à 190).

Par ailleurs, l'article 167 bis du CGI prévoit que le transfert du domicile fiscal hors de France entraîne l'imposition immédiate des plus-values en report d'imposition (BOI-RPPM-PVBMI-50-30).

1. Cession ou rachat des titres reçus en échange

280

La cession ou le rachat des titres reçus en échange sont susceptibles d'entraîner l'expiration du report d'imposition d'une plus-value d'échange et par conséquent, l'imposition immédiate de cette plus-value.

2. Remboursement des titres reçus en échange

290

Depuis le 1^{er} janvier 1997, le remboursement des titres reçus en échange entraîne également l'expiration du report d'imposition. Sont notamment visées deux situations :

- lorsque les titres reçus en échange dans le cadre d'une offre publique d'échange étaient des obligations, le remboursement des obligations à l'échéance ou par anticipation entraîne l'expiration du report d'imposition ;
- lorsque les titres reçus en échange étaient des actions ou des droits sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et que cette société procède à un remboursement d'apports ou de primes d'émission, ce remboursement entraîne l'expiration du report d'imposition quelles que soient ses conséquences au regard du régime des revenus distribués.

3. Annulation des titres reçus en échange

300

À compter du 1^{er} janvier 1997, l'annulation des titres reçus en échange, à la suite notamment d'une réduction du capital ou de la dissolution de la société émettrice de ces titres, entraîne l'expiration du report d'imposition l'année au titre de laquelle l'annulation intervient, quelles que soient ses conséquences au regard du régime des revenus distribués.

Lorsque le remboursement ou l'annulation ne porte que sur une partie des titres reçus en échange, seule la fraction correspondante de la plus-value reportée est imposée ; le surplus continue à bénéficier du report.

4. Transfert du domicile fiscal hors de France

310

Le transfert du domicile fiscal hors de France à compter du 3 mars 2011 constitue, conformément aux dispositions de l'[article 167 bis du CGI](#), un événement mettant fin au report d'imposition des plus-values prévu au I ter de l'[article 160 du CGI](#).

5. Cas particulier des plus-values réalisées par personne interposée

320

La cession, le rachat ou l'annulation des droits du contribuable dans la société ou le groupement qui a réalisé l'opération d'échange ou d'apport dont la plus-value a été reportée met fin au report d'imposition.

Les plus-values sont alors imposables au titre de l'année au cours de laquelle intervient :

- soit la cession, le rachat ou l'annulation des droits du contribuable dans la société ou le groupement qui a réalisé l'opération d'échange ou d'apport ;
- soit la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des titres reçus en échange par la société ou le groupement lorsque cet événement est antérieur à la cession, au rachat ou à l'annulation des droits du contribuable dans la société ou le groupement interposé.

D. Prorogation du report d'imposition

330

Le dispositif du report d'imposition prévu par le I ter de l'[article 160 du CGI](#) a été aménagé en deux étapes successives :

- dans un premier temps, l'[article 11 de la loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996 de finances pour 1997](#) a prévu, à compter du 1^{er} janvier 1996, la prorogation du report d'imposition du 4 du I ter de l'article 160 du CGI lorsque les titres reçus à l'occasion d'un échange étaient à leur tour échangés. Dans ce cas, en même temps qu'il demandait le report d'imposition de la nouvelle plus-value d'échange, le contribuable pouvait demander la prorogation d'un précédent report d'imposition. Cependant, la mesure n'était applicable que lorsque la nouvelle plus-value d'échange relevait du même régime de report (en l'occurrence celui de l'article 160 du CGI) ;
- dans un second temps, l'[article 24 de la loi n° 97-1239 du 29 décembre 1997 de finances rectificative pour 1997](#) a autorisé, à compter du 1^{er} janvier 1997, la prorogation de report d'imposition relevant de régimes différents.

1. Conditions d'application de la prorogation des reports

a. Échanges réalisés du 1^{er} janvier 1996 au 31 décembre 1996

1° La nouvelle plus-value d'échange devait relever du même régime de report (CGI, art. 160, I ter)

340

Comme le ou les précédents échanges, le nouvel échange devait dégager une plus-value imposable susceptible de bénéficier du report d'imposition prévu au 4 du I ter de l'[article 160 du CGI](#). Le nouvel échange devait donc porter sur des participations ouvrant droit à plus de 25 % des bénéfices sociaux de la société dont les titres étaient cédés, et devait résulter d'une fusion, d'une scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

2° La prorogation du ou des reports antérieurs doit être demandée

350

La prorogation du report d'imposition et, le cas échéant, des reports déjà prorogés, constituait une faculté offerte au contribuable ; elle n'était donc applicable que sur demande expresse de sa part et à condition que la nouvelle plus-value d'échange soit elle-même reportée. À défaut, le contribuable était réputé avoir renoncé à cette faculté et choisi l'application des règles de droit commun (expiration du report d'imposition).

Néanmoins, le contribuable pouvait demander à bénéficier du report d'imposition de la nouvelle plus-value d'échange et renoncer à demander la prorogation du ou des précédents reports d'imposition.

En pratique, la demande de report d'imposition et de prorogation du ou des reports était formulée sur la déclaration des plus-values de cession de droits sociaux souscrite à l'appui de la déclaration d'ensemble des revenus n° [2042](#) (CERFA n° 10330), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, au titre de l'année au cours de laquelle le nouvel échange est intervenu.

b. Échanges réalisés à compter du 1^{er} janvier 1997

360

L'[article 24 de la loi n° 97-1239 du 29 décembre 1997 de finances rectificative pour 1997](#), codifié notamment au 5 du I ter de l'[article 160 du CGI](#), a autorisé, à compter du 1^{er} janvier 1997, la prorogation de reports d'imposition relevant de régimes différents.

1° Règles générales

370

Les dispositions citées au [II-D-1-b § 360](#) ont prévu qu'une plus-value reportée en application des dispositions du II de l'[article 92 B du CGI](#), du troisième alinéa de l'[article 150 A bis du CGI](#) ou des 1, 2 ou 4 du I ter de l'[article 160 du CGI](#) pouvait, sur demande du contribuable, être reportée de nouveau à l'occasion d'un nouvel échange à condition que la nouvelle plus-value d'échange soit elle-même reportée dans les conditions prévues par les dispositions précitées, quel que soit le fondement sur lequel le report d'imposition de la nouvelle plus-value était demandé.

Ainsi, il était par exemple possible de demander la prorogation d'un report d'imposition obtenu sur le fondement du I ter de l'[article 160 du CGI](#) à l'occasion d'un nouvel échange entrant dans les prévisions du II de l'[article 92 B du CGI](#), ou inversement, à condition que la nouvelle plus-value

d'échange soit elle-même reportée, ce qui impliquait d'une part que les conditions du report d'imposition soient remplies, et d'autre part que le contribuable demande effectivement ce dernier report d'imposition.

2° Précisions complémentaires

380

Les plus-values qui ont bénéficié de reports d'imposition successifs sont imposables au titre de l'année au cours de laquelle les titres reçus lors de la dernière opération ayant bénéficié du report sont cédés, rachetés, remboursés ou annulés. En d'autres termes, l'expiration du dernier report d'imposition entraîne l'expiration de l'ensemble des reports d'imposition successifs.

c. Échanges réalisés à compter du 1^{er} janvier 2000

390

Lorsque les titres, reçus dans le cadre d'une opération d'échange ayant bénéficié du report d'imposition prévu au I ter de l'article 160 du CGI, font l'objet d'une cession, la plus-value en report d'imposition était imposable immédiatement même si le produit de la cession était réinvesti dans les conditions prévues à l'article 150-0 C du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2006.

De même, le report d'imposition d'une telle plus-value, établi sur le fondement du I ter de l'article 160 du CGI, expire même si le produit de la cession est réinvesti dans les conditions prévues à l'article 150-0 D bis du CGI, dans sa rédaction en vigueur du 1^{er} janvier 2011 (rédaction issue de l'article 80 de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012) au 31 décembre 2013 (dispositif abrogé par l'article 17 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014).

Remarque : Lorsque les titres grevés du report d'imposition considéré, établi sur le fondement du I ter de l'article 160 du CGI font l'objet d'une opération d'apport entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B ter du CGI, il convient de se reporter au I-A § 20 du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-30.

400

En cas de nouvel échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI et portant sur des titres grevés d'un report d'imposition obtenu précédemment sur le fondement du I ter de l'article 160 du CGI, la plus-value en report d'imposition à cette date est reportée de plein droit au moment où s'opérera la cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des nouveaux titres reçus (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20).

2. Effets de la demande de prorogation

410

En cas de réalisation d'opérations d'échange successives entrant dans les prévisions du I ter de l'article 160 du CGI, la demande de prorogation du ou des reports d'imposition portait obligatoirement, sous réserve du cas particulier du II-D-2 § 420, sur l'ensemble des plus-values qui ont successivement bénéficié du report d'imposition.

420

Cas particulier : Lorsque les titres précédemment reçus en échange étaient pour partie cédés et pour partie échangés, la demande de prorogation des reports d'imposition ne portait, toutes autres conditions étant par ailleurs réunies, que sur la fraction des plus-values en report correspondant au nouvel échange. La fraction des plus-values en report correspondant à la partie des titres cédés était immédiatement imposable.

E. Imposition de la plus-value

1. Rappel des principes

430

Sous réserve de la réalisation à une date ultérieure d'une condition suspensive, la date de réalisation de l'échange était réputée correspondre, en cas de fusion ou de scission de sociétés, à la date de la dernière assemblée générale ayant approuvé le traité de fusion ou, si la fusion se réalisait par création d'une société nouvelle, à la date d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés de la nouvelle société.

440

Lors de l'échange, la plus-value a été déterminée dans les conditions de droit commun par différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition.

450

En cas de rompus, le porteur pouvait choisir de verser un complément de prix en espèces afin d'obtenir un nombre de titres supérieur à celui auquel il avait droit compte tenu de la parité d'échange fixée. En pareille hypothèse, il y avait lieu, pour la détermination et l'imposition des plus-values, de distinguer :

- l'opération d'échange réalisée dans les limites de la parité d'échange : la plus-value réalisée sur ces titres était alors susceptible, toutes autres conditions étant par ailleurs réunies, de bénéficier du report ;
- l'opération de vente pour le surplus : la plus-value réalisée sur ces titres était imposable immédiatement dans les conditions de droit commun.

2. Modalités d'application du report d'imposition

460

Le 4 du I ter de l'[article 160 du CGI](#) prévoyait que le report d'imposition s'effectuait dans les conditions prévues au II de l'[article 92 B du CGI](#).

a. Lors de la réalisation de la plus-value

470

Conformément aux dispositions du deuxième alinéa du 4 du I ter de l'[article 160 du CGI](#), la fraction de la plus-value correspondant à la soulte reçue était imposée immédiatement.

Deux situations pouvaient être envisagées :

- la plus-value réalisée était supérieure à la soulte reçue : dans ce cas, la base immédiatement imposable était égale au montant de la soulte ; le report d'imposition ne s'appliquait qu'à la différence entre le montant de la plus-value et celui de la soulte ;
- la plus-value réalisée est inférieure ou égale à la soulte reçue : la totalité de la plus-value faisait l'objet d'une imposition immédiate ; en pratique, le report d'imposition ne trouvait donc pas à s'appliquer.

b. Imposition des plus-values en report

480

La plus-value ou la fraction de plus-value qui a bénéficié d'un ou plusieurs reports d'imposition successifs est imposable au titre de l'année au cours de laquelle les titres reçus lors de la dernière opération ayant bénéficié du report sont cédés, rachetés, remboursés ou annulés.

Les modalités d'imposition de cette plus-value sont établies suivant les mêmes règles que celles applicables dans le cadre du dispositif de report d'imposition prévu au II de l'ancien [article 92 B du CGI](#). Il convient dès lors de se reporter au [V-C § 360 du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-30-10](#).

485

La cession s'entend de toute transmission à titre onéreux (vente, échange, apport, etc.). Dès lors, la transmission à titre gratuit des titres a pour conséquence l'exonération définitive de la plus-value dont l'imposition a été reportée. Toutefois, la transmission à titre gratuit des titres reçus lors d'un échange à l'occasion duquel le contribuable a demandé la prorogation du report d'imposition d'une plus-value réalisée antérieurement au 1^{er} janvier 1988 n'emporte pas exonération de la plus-value en report sur le fondement du 1 du I ter de l'[article 160 du CGI](#).

En cas de démembrement du droit de propriété des titres reçus en échange résultant d'une donation-partage avec réserve d'usufruit, le sort de la plus-value en report doit être réglé ainsi :

- la fraction de la plus-value en report correspondant à l'usufruit que s'est réservé le donateur continue à bénéficier du report d'imposition dans les conditions du droit commun ;
- la fraction de la plus-value en report correspondant à la nue-propriété transmise gratuitement est définitivement exonérée.

La circonstance que la plus-value retirée de la cession des titres reçus en échange bénéficiait elle-même d'un report d'imposition ou d'une exonération ne faisait pas obstacle à l'imposition de la plus-value d'échange reportée (sous réserve de la possibilité de demander la prorogation du report d'imposition conformément aux dispositions du 5 du I ter de l'[article 160 du CGI](#)).

Lorsque la cession ou le rachat ne porte que sur une partie des titres reçus en échange, seule la fraction correspondante de la plus-value initialement reportée est imposée ; le surplus continue à bénéficier du report.

c. Imputation d'une moins-value sur une plus-value taxable à l'expiration du report

490

La moins-value subie au titre de l'année en cours ou d'une année antérieure (dans les limites du délai de dix ans) peut être imputée sur une plus-value dont l'imposition est établie à l'expiration du report d'imposition accordé en application du 4 du I ter de l'[article 160 du CGI](#). Cette imputation est possible quelle que soit la date de réalisation de l'opération d'échange ou d'apport à raison de laquelle le contribuable aura demandé le bénéfice du report d'imposition. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40](#)

F. Obligations déclaratives

500

Les contribuables qui disposent de plus-values d'échange en report d'imposition conformément au I ter de l'article 160 du CGI sont soumis à l'obligation de déposer l'état de suivi de ces 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) au titre de l'année au cours de laquelle intervient un événement entraînant l'expiration totale ou partielle d'un report d'imposition. Cette déclaration comporte la désignation des sociétés concernées ainsi que la nature et la date de l'opération d'échange.

Lors de l'expiration du report d'imposition, ils mentionnent le montant des plus-values qui deviennent imposables sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (CERFA n° 10330) et sur la déclaration des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux n° 2074 et son annexe relative aux plus-values en report d'imposition n° 2074-I qui sont souscrites au titre de l'année au cours de laquelle le report expire.

Les déclarations n° 2074-I, n° 2074 et n° 2042 sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

510

Par ailleurs, en cas de nouvel échange réalisé dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI et portant sur des titres grevés d'un report d'imposition obtenu précédemment sur le fondement du I ter de l'article 160 du CGI, les contribuables concernés doivent mentionner, d'une part, le nouvel échange dans l'état de suivi des plus-values en report d'imposition et, d'autre part, le montant des plus-values restant en report à la suite du nouvel échange dans l'état de suivi relatif à l'enchaînement d'un report d'imposition avec un sursis.