

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

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-SECT-30-10-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

**BNC - Régimes sectoriels - Produits de la propriété industrielle - Régime
du report d'imposition de la plus-value d'apport d'un brevet, d'une
invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel**

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Régimes sectoriels

Titre 3 : Produits de la propriété industrielle et produits des cessions de droits portant sur des logiciels originaux

Chapitre 1 : Produits de la propriété industrielle

Section 2 : Régime du report d'imposition de la plus-value d'apport d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel

Sommaire :

I. Rappel du régime antérieur à l'article 14 de la loi de finances pour 2008

II. Aménagements apportés par la loi de finances pour 2008

A. Événements mettant fin au report d'imposition de la plus-value d'apport

1. Cession, rachat ou annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport

2. Transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport

3. Cession par la société bénéficiaire de l'apport du brevet, de l'invention brevetable ou du procédé de fabrication industriel

B. Maintien du report d'imposition dans certaines situations

1. Échange des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport

a. Opérations concernées

b. Portée du régime

2. Transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport

1° Opérations concernées

a. Contenu de la transmission

b. Forme de l'engagement du ou des bénéficiaires

c. Modalités d'imposition de la plus-value

C. Instauration d'un abattement pour durée de détention

1. Computation du délai de détention

2. Calcul du taux d'abattement

**I. Rappel du régime antérieur à l'article 14 de la loi de finances
pour 2008**

1

Le I ter de l'article 93 quater du CGI permettait aux inventeurs personnes physiques imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux qui apportaient un brevet, une invention brevetable ou un procédé de fabrication industriel à une société chargée de l'exploiter, de demander le report d'imposition de la plus-value réalisée à cette occasion :

- jusqu'à la cinquième année suivant celle de l'apport ;

- ou si elle est antérieure, jusqu'à la date de la cession ou du rachat des droits reçus en rémunération de l'apport.

10

L'apport devait porter sur un brevet, une invention brevetable ou un procédé de fabrication industriel qui remplissait les conditions mentionnées aux a, b, et c du 1 de l'article 39 terdecies du CGI.

Pour plus de précisions sur ces notions, il est renvoyé aux commentaires de la doctrine administrative référencée au [BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-20 II-A-1](#) et suivants et [BOI-BIC-PVMV-20-20-20](#).

20

La société bénéficiaire de l'apport pouvait être une société de personnes ou une société de capitaux, quel que soit son régime fiscal. Elle devait notamment avoir pour objet l'exploitation du droit de propriété industrielle qui lui est apporté.

30

L'apport en société ne pouvait être rémunéré que par la remise de droits sociaux, à l'exclusion de toute autre forme de contrepartie (ouverture d'un compte courant, versement de sommes d'argent, prise en charge de dettes...).

40

Le report d'imposition prévu au I ter de l'article 93 quater du CGI constituait une faculté offerte au contribuable. Il n'était donc applicable que sur demande expresse de sa part. Dès lors, si le contribuable n'optait pas pour le report d'imposition de la plus-value d'apport, cette dernière aurait été imposée dans les conditions de droit commun (cf. [BOI-BNC-SECT-30-10-10](#) pour davantage de précisions sur le régime d'imposition des cessions de produits de la propriété industrielle).

50

La plus-value qui avait bénéficié du report d'imposition était imposable au titre de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'apport avait été effectué. Toutefois, la cession ou le rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport met fin au report d'imposition lorsque cet événement intervenait avant l'expiration du délai de cinq ans.

60

Ce régime n'était pas cumulable avec les dispositifs d'exonération des plus-values professionnelles prévus aux [articles 151 septies du CGI](#), [151 septies A du CGI](#) et [238 quinquies du CGI](#).

70

La demande de report d'imposition, établie sur papier libre, devait être jointe à la déclaration des résultats de l'année au cours de laquelle l'apport en société avait été effectué. Le bénéfice du report d'imposition était, en outre, subordonné au respect des obligations déclaratives prévues au II de l'[article 151 octies du CGI](#). L'apporteur devait ainsi joindre à la [déclaration d'ensemble de ses revenus](#)

(n° 2042) de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes jusqu'à celle de l'expiration du report, un état conforme au modèle prévu à l'article [41-0 A bis de l'annexe III au CGI](#). En application du [I de l'article 1763 du CGI](#), le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état de suivi prévu au [II de l'article 151 octies du CGI](#) entraînait l'application d'une amende de 5 % des sommes omises.

II. Aménagements apportés par la loi de finances pour 2008

80

Le [II de l'article 14 de la loi de finances pour 2008](#) aménage, pour les apports réalisés à compter du 26 septembre 2007, le régime de report d'imposition de la plus-value d'apport prévu au [I ter de l'article 93 quater du CGI](#) en cas d'apport en société, par un inventeur personne physique, d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel qui remplit les conditions mentionnées aux a, b et c du [1 de l'article 39 terdecies du CGI](#).

90

Les principales modifications apportées à ce régime concernent les événements mettant fin au report d'imposition de la plus-value, les situations dans lesquelles le report d'imposition est maintenu et enfin l'instauration d'un abattement pour durée de détention permettant une exonération totale de la plus-value en report au terme de la huitième année de détention des droits sociaux suivant celle de la réalisation de l'apport.

100

En ce qui concerne le champ du dispositif (personnes et produits concernés, caractéristiques de l'apport et nature du bénéficiaire), le caractère optionnel du report, le calcul de la plus-value et les obligations déclaratives de l'apporteur, les précisions figurant dans [II-B](#) demeurent applicables dans le cadre du nouveau régime. Il en est de même des règles de non-cumul de régimes mentionnées au [I § 60](#).

A. Événements mettant fin au report d'imposition de la plus-value d'apport

110

Le terme du délai de cinq ans suivant la date de réalisation de l'apport du brevet, de l'invention brevetable ou du procédé de fabrication n'entraîne plus l'imposition automatique de la plus-value en report. En revanche, la cession de l'élément apporté par la société bénéficiaire de l'apport, la transmission à titre gratuit ou l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport entraînent en règle générale la fin du report d'imposition.

1. Cession, rachat ou annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport

120

Il est mis fin au report d'imposition de la plus-value d'apport en cas de cession, de rachat ou d'annulation des droits sociaux reçus par l'apporteur personne physique en rémunération de l'apport.

130

La cession s'entend notamment de la vente, de l'échange ou de l'apport en société des droits sociaux. Le rachat s'entend du rachat par la société de ses propres titres. L'annulation des titres correspond à tout événement entraînant la disparition juridique des titres, à la suite d'une réduction de capital ou de la dissolution de la société bénéficiaire de l'apport notamment.

En cas de cession, de rachat ou d'annulation d'une partie seulement des droits sociaux, seule la fraction correspondante de la plus-value en report est imposée, le surplus pouvant continuer à bénéficier du report d'imposition.

2. Transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport

140

Il est également mis fin au report d'imposition de la plus-value d'apport en cas de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération par l'apporteur, sous réserve toutefois des situations dans lesquelles le report peut être maintenu sous certaines conditions (voir [II-B-2](#)).

150

Par transmission à titre gratuit, il convient d'entendre toute mutation emportant transfert de propriété à titre gratuit, c'est-à-dire celles qui ne requièrent, en principe, aucune contrepartie de la part de leur bénéficiaire.

Les mutations à titre gratuit peuvent résulter du décès de leur auteur (transmissions ab intestat ou testamentaires) ou être réalisées entre vifs (donations).

De la même façon que pour les cessions, rachats ou annulations de titres, en cas de transmission à titre gratuit portant sur une partie seulement des droits sociaux, seule la fraction correspondante de la plus-value en report est imposée, le surplus pouvant continuer à bénéficier du report d'imposition.

3. Cession par la société bénéficiaire de l'apport du brevet, de l'invention brevetable ou du procédé de fabrication industriel

160

Il est mis fin au report d'imposition de la plus-value constatée lors de l'apport lorsque la société bénéficiaire de l'apport cède l'élément apporté.

170

Les opérations de cession s'entendent de toute opération entraînant la sortie de l'actif de l'entreprise des éléments en cause.

B. Maintien du report d'imposition dans certaines situations

1. Échange des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport

180

En principe, l'échange de droits sociaux reçus en rémunération de l'apport met fin au report d'imposition de la plus-value d'apport (cf. [II-A-1 § 140](#)).

Toutefois, en application du deuxième alinéa du I ter de l'[article 93 quater du CGI](#), le report d'imposition est maintenu en cas d'échange des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de cession, de rachat, d'annulation ou de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus lors de l'échange. Cette solution peut être mise en œuvre à l'occasion de plusieurs opérations d'échanges successives (cf. [BOI-BIC-PVMV-10-10-20](#)).

a. Opérations concernées

190

Les opérations de fusion et de scission sont celles définies au I de l'[article 210-0 A du CGI](#). Sont toutefois exclues les opérations entrant dans les prévisions du II du même article, c'est à dire les opérations de fusion ou de scission n'entrant pas dans le champ d'application de la [directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990](#), lorsqu'une société, apporteuse ou bénéficiaire d'un apport, a son siège dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Dans l'hypothèse d'une dissolution par fusion ou scission de la société bénéficiaire de l'apport ne répondant pas à la définition donnée au I de l'[article 210-0 A](#) ou entrant dans les prévisions du II de cet article, le report d'imposition cesse dès la date de réalisation de l'échange des titres.

Pour le maintien du report, il n'est en revanche pas nécessaire que l'opération soit réalisée sous le bénéfice du régime spécial des fusions prévu aux [articles 210 A du CGI](#) et [210 B du CGI](#).

b. Portée du régime

200

Lorsque l'échange de droits sociaux résulte d'une fusion ou d'une scission telle que définie ci-dessus (**II-B-1-a**), le report d'imposition est intégralement maintenu que l'échange soit ou non assorti d'une soulte, dans la mesure ou celle-ci n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres de la société absorbante ou des sociétés bénéficiaires des apports conformément au I de l'[article 210-0 A du CGI](#).

Le maintien du report s'applique de plein droit et n'est donc pas subordonné à une option du contribuable.

210

Bien entendu, la plus-value d'échange de titres est imposable dans les conditions de droit commun soit dans les conditions prévues aux [articles 39 duodécies du CGI](#) à [39 quindecies du CGI](#), soit dans les conditions prévues aux [articles 150-0 A et suivants du CGI](#).

Ces plus-values sont toutefois susceptibles de bénéficier des sursis d'imposition prévus au 7 bis de l'[article 38 du CGI](#) ou à l'[article 150-0 B du CGI](#).

2. Transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport

220

En principe, la transmission à titre gratuit des droits ou parts reçus en rémunération de l'apport réalisée sous le régime du I ter de l'[article 93 quater du CGI](#) met fin au report d'imposition des plus-values.

Toutefois, le troisième alinéa du I ter de l'article 93 quater du CGI autorise le maintien du report d'imposition de la plus-value d'apport lorsque le ou les bénéficiaires de la transmission prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value lors de la cession, du rachat, de l'annulation ou de la transmission à titre gratuit des droits sociaux.

Cette solution peut être mise en œuvre à l'occasion de plusieurs transmissions à titre gratuit successives.

Le maintien du report est susceptible de s'appliquer en cas de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport (cf. II-A-2) mais aussi des droits sociaux reçus lors de l'échange résultant d'une fusion ou d'une scission lorsque ces opérations ont été réalisées dans des conditions autorisant le maintien du report lors de l'échange des titres (cf. II-B-1).

Le report est maintenu, sous les mêmes conditions, à l'occasion de transmissions à titre gratuit successives des droits sociaux.

1° Opérations concernées

230

Le dispositif est réservé aux mutations à titre gratuit, c'est-à-dire à celles emportant transfert de propriété et qui ne requièrent, en principe, aucune contrepartie de la part de leur bénéficiaire (Cf. II-B-2 § 160).

Ainsi, en cas de transmission moyennant le versement d'une somme en capital ou sous forme de rente viagère, l'opération en cause ne peut s'analyser en une transmission à titre gratuit pour l'application du présent dispositif même si la charge (capital ou rente viagère) est nettement inférieure à la valeur des droits sociaux transmis.

240

Le bénéficiaire de la transmission à titre gratuit s'entend de la personne physique titulaire de droits du fait et au titre de la seule transmission, qu'il existe ou non des liens de parenté entre elle et l'auteur de la transmission.

a. Contenu de la transmission

250

La transmission à titre gratuit doit porter sur les droits sociaux grevés du report d'imposition. Il n'est toutefois pas exigé que la transmission porte sur l'intégralité des parts ou actions détenues par la personne à l'origine de la transmission. En revanche, la transmission de la seule nue-propriété ou du seul usufruit des droits sociaux détenus ne peut bénéficier du présent dispositif.

260

Elle peut par ailleurs être effectuée au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires.

b. Forme de l'engagement du ou des bénéficiaires

270

Le bénéficiaire de la transmission à titre gratuit des droits doit prendre l'engagement formel d'acquitter l'impôt sur la plus-value dont la taxation a été préalablement reportée.

280

L'engagement peut résulter d'une mention expresse inscrite dans l'acte authentique constatant la transmission, ou bien être pris dans un acte sous seing privé ayant date certaine. Il doit comporter notamment, l'indication du montant de la plus-value ayant bénéficié du report d'imposition initial et la date de sa réalisation.

Le donateur ou, en cas de succession, les ayants droit du défunt ainsi que les bénéficiaires de la transmission doivent joindre à leur déclaration de revenus de l'année au cours de laquelle la transmission est intervenue, un exemplaire de l'engagement accompagné, le cas échéant, de l'acte constatant la transmission à titre gratuit.

c. Modalités d'imposition de la plus-value

290

La plus-value en report à la charge du donataire ou de l'héritier devient imposable si les droits ou parts transmis font l'objet d'une cession, d'un rachat, d'une annulation ou d'une nouvelle transmission à titre gratuit dans les conditions décrites précédemment (**II-A**).

300

Bien évidemment, lorsque la personne qui transmet à titre gratuit, ou les héritiers pour le compte du défunt en cas de décès, acquitte l'impôt correspondant à la plus-value en report sur les droits sociaux reçus, le ou les bénéficiaires ne supportent plus aucune fiscalité au titre de cette plus-value. En cas de succession, chaque héritier peut choisir de maintenir le report d'imposition à hauteur des droits qu'il reçoit indépendamment de la décision des autres ayants droit, dès lors qu'il prend l'engagement mentionné ci-dessus **II-B-2-b § 280**.

C. Instauration d'un abattement pour durée de détention

310

L'imposition de la plus-value constatée lors de l'apport d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel à une société peut, sur demande expresse du contribuable, faire l'objet d'un report jusqu'à la date de cession, de rachat, d'annulation ou de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou, si elle intervient antérieurement, jusqu'à la date de cession par la société bénéficiaire de l'apport du brevet, de l'invention brevetable ou du procédé de fabrication.

320

La plus-value en report d'imposition est réduite d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention échue des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport au-delà de la cinquième. La mise en œuvre de cet abattement suppose donc qu'aucun événement ne mettant fin au report ne se soit réalisé au terme d'une période de six années à compter de la date d'apport.

1. Computation du délai de détention

330

Le point de départ pour le calcul du délai de détention des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport correspond à la date de réalisation de l'apport.

Il s'agit de la date de réalisation juridique de l'apport et non de sa date d'effet, dans l'hypothèse où les parties ont donné un effet rétroactif ou différé à l'opération d'apport. En effet, cette date correspond à la date d'émission des droits sociaux.

340

Le délai de détention des droits reçus en rémunération de l'apport se calcule par période de douze mois échue. Dès lors, pour bénéficier de l'abattement, l'inventeur devra justifier d'au moins six années de détention des droits reçus en rémunération de l'apport.

350

En cas d'échange de droits sociaux reçus en rémunération de l'apport résultant d'une fusion ou d'une scission ne remettant pas en cause le report d'imposition (cf. [II-B-1 § 190](#)), le délai de détention continue de courir sans interruption. Il se détermine donc à compter de l'opération d'apport initiale.

La même solution s'applique en cas de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ainsi que dans l'hypothèse d'une succession d'opérations de transmission à titre gratuit ou d'échanges des droits sociaux n'ayant pas entraîné la fin du report d'imposition.

360

Le terme du délai de détention des titres reçus en rémunération de l'apport correspond à la date de réalisation de l'un des événements mettant fin au report d'imposition (cf. [II-A](#)).

2. Calcul du taux d'abattement

370

L'abattement pour durée de détention est égal :

- à 1/3 de la plus-value d'apport à partir de six années complètes de détention des droits sociaux ;
- à 2/3 de la plus-value d'apport à partir de sept années complètes de détention des droits sociaux ;
- à 100 % de la plus-value d'apport à partir de huit années révolues de détention des droits sociaux.

L'application de l'abattement pour durée de détention aboutit à l'exonération définitive de la plus-value d'apport au terme de la huitième année de détention des droits sociaux suivant celle de réalisation de l'apport lorsque aucun événement mettant fin au report d'imposition n'est intervenu avant ce terme.

380**Exemple :**

M. X, inventeur indépendant, apporte un brevet à la société Y le 15 juin N. Il constate à cette occasion une plus-value d'apport de 60 000 €. La plus-value d'apport mise en report correspond à l'intégralité de la valeur des titres Y émis par la société bénéficiaire de l'apport, les dépenses de recherche ayant été déduites du bénéfice de M. X conformément au I de l'[article 236 du CGI](#).

On supposera que M. X vend l'intégralité de ses titres Y reçus en rémunération de l'apport aux différentes dates suivantes : 1er mai N+6, 12 août N+6, 1er juillet N+7, 1er août N+8.

Pour la résolution de l'exemple, il est supposé que la société Y bénéficiaire de l'apport n'a, à aucun moment, cédé le brevet apporté par M. X.

Calcul de la plus-value imposable aux différentes dates :

Date de vente des titres Y	1er mai N+6	12 août N+6	1er juillet N+7	1er août N+8

Taux d'abattement applicable	Aucun abattement ne s'applique : moins de six années révolues se sont écoulées depuis la date de l'apport	Abattement d'un tiers : six années révolues se sont écoulées depuis la date de l'apport	Abattement de deux tiers : sept années révolues se sont écoulées depuis la date de l'apport	Les droits sont détenus plus de huit années révolues depuis la date d'apport : exonération de la plus-value.
Plus-value d'apport imposable	60 000,00 €	40 000,00 € [60 000 - (1/3 x 60 000)]	20 000 € [60 000 - (2/3 x 60 000)]	0