

**Entreprise & expertise** Dossier

Par Bertrand Sers,
associé, Walter France

Les différés d'imposition sur apports de titres

La qualification des mécanismes de différés d'imposition a beaucoup évolué au cours des vingt dernières années. Néanmoins et depuis le 14 novembre 2012, les règles ont été clarifiées et sont désormais bien connues des praticiens. Afin de pouvoir définir le régime applicable, il est nécessaire de s'interroger et de bien déterminer le contrôle de la société bénéficiaire à l'issue de l'opération.

Les apports de titres générant une plus-value mobilière (titres d'une société soumise à l'IS ou d'une société transparente dans laquelle le cédant personne physique est un simple apporteur de capitaux) bénéficient d'un différé d'imposition qui dépend de la situation de contrôle de la société bénéficiaire de l'apport à l'issue de l'opération.

Attention, en cas d'échange avec soulte, le différé d'imposition est subordonné à la condition que la soulte n'excède pas 10% de la valeur nominale des titres reçus (dans le cas contraire, la plus-value est taxable immédiatement), et pour autant que l'octroi de cette soulte ne soit pas considéré comme abusif. En effet, l'administration fiscale a toujours la faculté, dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal telle que prévue à l'article L. 64 du LPF, de requalifier et d'imposer la soulte reçue. Tel peut être le cas lorsque l'administration considère que l'opération d'apport avec soulte ne présente pas d'intérêt économique pour la société bénéficiaire de l'apport, et qu'elle est uniquement motivée par la volonté de l'apporteur d'appréhender une somme d'argent en

franchise d'impôt, et ce en vue d'échapper à l'impôt de distribution (BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20160304).

Cas n° 1 : la société bénéficiaire de l'apport est contrôlée par l'apporteur (mécanisme du report d'imposition, Code général des impôts article 150-0 B ter)

Qu'entend-on par notion de contrôle ?

Un contribuable est considéré comme contrôlant une société :
– lorsqu'il détient directement ou indirectement, ou par l'intermédiaire de son groupe familial, la majorité des droits de vote

Les plus-values placées en report d'imposition automatique doivent être déterminées et imposées selon les règles d'assiette et de taux applicables l'année de réalisation de l'apport.

ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société. Pour rappel, le groupe familial est constitué de son conjoint, de leurs ascendants ou descendants, ou de leurs frères et sœurs ;



– lorsqu'il dispose seul de la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de cette société en vertu d'un pacte d'actionnaires ou d'associés ;

– lorsqu'il exerce en fait le pouvoir de décision.

Le contribuable est présumé exercer ce contrôle lorsqu'il dispose directement ou indirectement d'au moins un tiers des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux, et qu'aucun associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une participation supérieure à la sienne.

Par ailleurs, le contribuable et une ou plusieurs personnes agis-

l'apport, le donataire devient le redevable de la plus-value en report en lieu et place du donateur (toujours imposable à la survenance de l'un des événements mentionnés ci-dessus), sauf s'il conserve les titres pendant une période minimale de 18 mois : en pareille hypothèse, le report d'imposition est définitivement exonéré.

Obligations déclaratives

– Remise d'une attestation par la société bénéficiaire de l'apport au profit de l'apporteur (à joindre à sa déclaration de revenus).

– Souscription de la déclaration n° 2074-I au titre de l'année de l'apport.

– Mention annuelle de la plus-value dont le report n'est pas expiré dans la déclaration n° 2042 (case 8UT).

Des formalités spécifiques sont par ailleurs prévues en

cas de survenance d'un événement mettant fin au report, de réinvestissement par la société ou de donation des titres.

La plus-value en sursis n'est prise en compte que lors de la cession ultérieure des titres reçus en échange.

sant de concert sont considérés comme contrôlant conjointement une société lorsqu'ils déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

Le mécanisme du report d'imposition

Dans la mesure où le report automatique de l'article 150-0 B ter du CGI est subi par le contribuable qui ne dispose d'aucune possibilité de s'y soustraire, les plus-values placées en report d'imposition automatique doivent être déterminées et imposées selon les règles d'assiette et de taux applicables l'année de réalisation de l'apport. Ainsi, les taux d'imposition et de prélèvements sociaux sont déterminés l'année de réalisation de l'apport. Seule l'exigibilité de cet impôt est reportée à la survenance d'un événement futur.

Fin du report d'imposition

– Lors de la cession à titre onéreux, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres reçus en rémunération de l'apport.

– Il n'est mis fin au report d'imposition qu'à proportion des titres cédés, rachetés, remboursés ou annulés.

– Lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France.

Cas de la cession par la société bénéficiaire des titres apportés dans les trois ans de l'apport

Le report d'imposition prend également fin dans cette situation, sauf si cette société réinvestit dans un délai de deux ans à compter de la cession au moins 50% du produit de la cession dans une «activité économique».

Attention : sont expressément exclues les activités de gestion d'un patrimoine mobilier ou immobilier.

Cas de la donation des titres reçus en rémunération de l'apport

En cas de donation des titres de la société bénéficiaire de

Cas n° 2 : la société bénéficiaire de l'apport n'est pas contrôlée par l'apporteur (mécanisme du sursis d'imposition, Code général des impôts, article 150-0 B)

Le mécanisme du sursis d'imposition

Dans le cadre du sursis, la plus-value d'échange n'est ni constatée ni imposée l'année de l'échange. L'échange de titres est perçu comme une opération purement intercalaire.

Fin du sursis d'imposition

La plus-value en sursis n'est prise en compte que lors de la cession ultérieure (ou encore du rachat, du remboursement ou de l'annulation) des titres reçus en échange.

– La plus-value réalisée à cette date est calculée à partir du prix (ou de la valeur) d'acquisition originelle des titres remis à l'échange (majoré ou diminué le cas échéant de la soulte versée ou reçue).

– Elle peut, le cas échéant, bénéficier de l'abattement pour durée de détention (de droit commun ou renforcé, calculé depuis l'origine) ainsi que de l'abattement forfaitaire de 500 000 euros (accordé en cas de départ en retraite).

Le cas de la donation des titres reçus en rémunération de l'apport

En cas de donation des titres de la société bénéficiaire de l'apport, le sursis d'imposition est automatiquement exonéré.

Les obligations déclaratives

Aucune obligation déclarative ne s'avère nécessaire au titre de l'année de l'échange.

Il est toutefois important de préciser que les échanges successifs ne mettent pas fin aux reports et sursis. ■