

Aide-mémoire : régimes de report et de sursis d'imposition des plus-values en cas d'apport à une société

(dernière mise à jour 22 juillet 2014) © La Revue Fiduciaire

PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES				PLUS-VALUES DES PARTICULIERS	
Dispositifs de report d'imposition	Apport en société d'une entreprise individuelle	Apport à une société de titres inscrits à l'actif d'une entreprise individuelle	Apport à une société de droits sociaux nécessaires à l'exercice de l'activité (*)	Apport de titres à une société soumise à l'IS (sursis d'imposition)	Apport de titres à une société soumise à l'IS contrôlée par l'apporteur (report d'imposition)
Articles du CGI	151 octies	151 octies B	151 nonies-IV bis	150-0 B et 150-0 D, 9	150-0 B ter
BOFiP	BIC-PVVM-40-20-30-10		BIC-PVMV-40-30-10-30		
CONDITIONS D'APPLICATION					
Qualité de l'apporteur	Exploitant individuel exerçant une activité de nature commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole	Exploitant individuel exerçant une activité de nature commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole à titre professionnel	Personne physique associée d'une société de personnes exerçant son activité professionnelle dans la société	Personne physique	Personne physique
Contenu de l'apport ou de la transmission	Entreprise individuelle ou branche complète d'activité (1)	Intégralité des droits ou parts inscrits à l'actif du bilan ou sur le tableau des immobilisations et nécessaires à l'exercice de l'activité (9)	Intégralité des droits ou parts présentant le caractère d'actif professionnel (9)	- Apport de titres à une société soumise à l'IS non contrôlée par l'apporteur (si contrôle, report d'imposition obligatoire ; voir ci-contre) - Offre publique, fusion, scission	Apport de titres à une société soumise à l'IS réalisé depuis le 14/11/2012 Reports d'imposition automatique si l'apporteur contrôle la société bénéficiaire de l'apport (condition appréciée à la date de l'apport). Dans le cas contraire, l'apport reste soumis au sursis d'imposition ; voir ci-contre)
Transfert du contrôle à la société bénéficiaire des apports		Détention par la société bénéficiaire des apports de plus de 50 % des droits de vote ou du capital de la société dont les droits ou parts sont apportés	Détention par la société bénéficiaire des apports de plus de 50 % des droits de vote de la société dont les droits ou parts sont apportés		
Rémunération des apports	Exclusivement des actions ou parts sociales (2)	Droits ou parts nécessaires à l'exercice de l'activité de l'apporteur (10) (11)	Droits ou parts (13)		
Forme de la société bénéficiaire	Société relevant de l'IR ou de l'IS imposée selon un régime réel d'imposition	Société relevant de l'IR ou de l'IS imposée selon un régime réel d'imposition	Société relevant de l'IR ou de l'IS imposée selon un régime réel d'imposition	Société soumise à l'IS (15) établie en France ou dans l'UE ou dans un Etat ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative	

MODALITES D'APPLICATION					
Plus-values sur biens non amortissables et plus-values liées à l'échange de titres	<p><u>Report d'imposition :</u> Report de l'imposition de la plus-value à court terme ou à long terme jusqu'à la cession (vente, apport en société, échange..) des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport, au rachat de ces droits par la société ou la cession par la société des biens concernés. En cas de réalisation de ces événements, imposition de l'apporteur au titre de l'année au cours de laquelle ceux-ci interviennent</p> <p><u>Maintien du report d'imposition :</u> - nouvelle opération placée sous un régime de report ou de sursis d'imposition (3) ; - transmission à titre gratuit (pleine propriété ou nue-propriété) des titres reçus et transmissions successives à titre gratuit des titres reçus (4) ; - transformation d'une SCP en société d'exercice libéral (SEL) (5) ; - restructuration de SCP (fusion, scission ou apport partiel d'actif bénéficiant du régime de faveur) (5) ; - échange de droits sociaux résultant d'opérations de restructuration (5)</p>	<p><u>Report d'imposition :</u> Imposition de la plus-value résultant de l'échange des droits ou parts reportée jusqu'à la cession, le rachat ou l'annulation des titres reçus en rémunération de l'apport ou des titres apportés</p> <p>Report d'imposition expirant : - lorsque l'apporteur cesse d'exercer son activité à titre professionnel, - lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport cessent d'être nécessaires à l'exercice de l'activité</p> <p><u>Maintien du report d'imposition :</u> - nouvelle opération placée sous un régime de report ou de sursis d'imposition (3) ; - en cas d'échange de droits ou parts résultant d'une fusion ou d'une scission ; - en cas de transmission à titre gratuit des droits ou parts (12) ; - en cas de transfert en fiducie</p>	<p><u>Report d'imposition :</u> Imposition de la plus-value résultant de l'échange des titres reportée jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits sociaux ou de cession par la société bénéficiaire des titres apportés</p> <p><u>Maintien du report d'imposition :</u> - nouvelle opération placée sous un régime de report ou de sursis d'imposition (3) ; - en cas d'échange de droits ou de parts résultant d'une fusion ou d'une scission ; - en cas de transmission à titre gratuit des droits ou parts reçus (12) ; - en cas de transfert en fiducie</p>	<p><u>Sursis d'imposition :</u> Imposition différée jusqu'à la cession ultérieure (ou le remboursement ou l'annulation) des titres reçus en échange ou en cas de transformation de la société bénéficiaire de l'apport en société de personnes (16)</p> <p>Exonération définitive en cas de transmission à titre gratuit des titres reçus en échange.</p> <p>Remise en cause du sursis si la société bénéficiaire de l'apport des titres change de régime fiscal.</p>	<p><u>Report d'imposition :</u> La plus-value d'échange est réalisée lors de l'échange ou de l'apport. (16) Son montant est donc déterminé selon les règles en vigueur à la date de l'échange ou de l'apport, dans les conditions de droit commun par différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition ou de souscription des titres apportés (CGI art. 150-0 A). Lorsque l'opération d'échange se traduit par une perte, le contribuable dispose d'une moins-value en report. <u>Fin du report d'imposition</u> - Imposition des plus-values en report au titre de l'année au cours de laquelle les titres nouveaux reçus en échange de l'apport sont cédés, rachetés, remboursés ou annulés. Le taux d'imposition applicable est le taux en vigueur au cours de l'année de survenance de l'événement mettant fin au report auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux. - Cession à titre onéreux, rachat, remboursement ou annulation des titres apportés dans les 3 ans de l'apport, sauf si la société bénéficiaire de l'apport réinvestit au moins 50% du produit de la cession dans une activité économique dans un délai de 2 ans. - Modalités particulières en cas de transmission à titre gratuit des titres.</p>
Plus-value sur biens amortissables	Imposition de la plus-value au nom de la société bénéficiaire de l'apport au taux de droit commun avec un mécanisme d'échelonnement identique à celui prévu pour les fusions (6) , sauf si l'apporteur opte pour l'imposition immédiate de la plus-value nette à long terme globale. En contrepartie, calcul des amortissements et des plus-values postérieures d'après les nouvelles valeurs d'apport				
Profits sur stocks	Imposition au nom de la société bénéficiaire de l'apport si inscription à son actif pour la valeur figurant dans le dernier bilan de l'apporteur. A défaut imposition au nom de l'apporteur				
Bénéfices et provisions	Imposition au nom de l'apporteur : - des bénéfices de la période d'imposition close par l'apport ; - des provisions devenant sans objet				
Produits en sursis d'imposition	Maintien sous certaines conditions pour la société bénéficiaire de l'étalement d'imposition de la plus-value à court terme et de la subvention d'équipement dont bénéficiait l'apporteur (7)				
OBLIGATIONS DECLARATIVES					
<i>Articles du CGI</i>	<i>151 octies</i>	<i>151 octies B</i>	<i>151 nonies-IV bis</i>	<i>150-0 B et 150-0 D, 9</i>	<i>150-0 ter B</i>
Apporteur	Exercice de l'option pour le report d'imposition dans l'acte d'apport. Dépôt dans un délai de 60 jours de la cession : - de la déclaration des résultats de l'exercice clos au moment de l'apport ; - d'un état de suivi des plus-values sur biens non amortissables à joindre à la déclaration d'IR (2042) (8) ;	Joindre à sa déclaration de revenus au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes un état de suivi des plus-values dont l'imposition est reportée (8)	Joindre à sa déclaration de revenus au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes un état de suivi des plus-values dont l'imposition est reportée (8)	Absence d'obligation déclarative particulière	Le contribuable doit déclarer la plus ou moins-value en report dans sa déclaration de revenus 2042 C-PRO

	- d'un état de suivi des plus-values en report d'imposition relatif aux éléments amortissables et non amortissables apportés et aux titres reçus en rémunération des apports (8)				
Société bénéficiaire des apports	Joindre à ses déclarations de résultats un état de suivi des plus-values non imposées lors de l'apport (8) Tenir un registre relatif aux plus-values sur éléments non amortissables (8)	Joindre à ses déclarations de résultats un état de suivi des plus-values non imposées lors de l'apport (8) Tenir un registre relatif aux plus-values sur les titres apportés (8)	Joindre à ses déclarations de résultats un état de suivi des plus-values non imposées lors de l'apport (8)		
Cumul avec autres exonérations	Non (17)	Non	Oui (14)	-	-

(*) Les droits ou parts de sociétés de personnes dont l'activité relève des BIC, des BNC ou des BA, détenus par des associés qui n'exercent pas d'activité au sein de la société constituent des éléments du patrimoine privé. Leur cession relève des plus-values ou moins-values privées sur valeurs mobilières et droits. Elle peut entraîner, éventuellement, l'imposition d'une plus-value professionnelle précédemment placée en report d'imposition.

- (1)** Les immeubles inscrits à l'actif de l'entreprise individuelle ou faisant partie de la branche d'activité peuvent ne pas être compris dans l'apport s'ils sont mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat d'une durée d'au moins 9 ans.
- (2)** Leur valeur doit être au moins égale à la valeur réelle de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé apportés, diminuée du passif directement affectable à ces immobilisations.
- (3)** Principe général de maintien du report d'imposition dans tous les cas où les événements censés y mettre fin bénéficient eux-mêmes d'un report ou sursis d'imposition (CGI art. 151-0-octies). Ainsi, lorsqu'une opération est placée sous un nouveau régime de report ou de sursis d'imposition, les reports d'imposition initiaux sont maintenus jusqu'à ce que la dernière opération ne bénéficie plus d'un report ou sursis d'imposition.
- (4)** Report d'imposition maintenu si le bénéficiaire s'engage à acquitter l'impôt afférent à la plus-value à la date à laquelle interviendra la cession, le rachat de ses droits ou la cession par la société des biens concernés.
- (5)** Report d'imposition maintenu jusqu'à la perte de la propriété des immobilisations non amortissables apportées ou des titres détenus à la suite des opérations en cause.
- (6)** Réintégration de la plus-value d'apport dans les bénéfices de la société bénéficiaire sur une durée de 15 ans pour les constructions et droits qui s'y rapportent ou sur une durée de 5 ans dans les autres situations. Possibilité de procéder à une réintégration anticipée de tout ou partie des plus-values.
- (7)** Pour les plus-values à court terme, étalement maintenu pour la société bénéficiaire si elle n'est pas imposable à l'IS et s'engage dans l'acte d'apport, à réintégrer dans ses résultats imposables les plus-values en cause sur la durée restant à courir. Pour les subventions d'équipement, réintégration de la fraction non encore imposée à la date de l'apport.
- (8)** Le défaut de production de ces états ou registre entraînent l'exigibilité d'une amende fixée à 5 % des sommes omises (CGI art. 1763).
- (9)** Exclusion des titres de sociétés à prépondérance immobilière, sauf si la prépondérance immobilière provient d'un patrimoine immobilier affecté à l'exploitation.
- (10)** Cette condition doit être respectée pendant toute la durée du report d'imposition.
- (11)** Le report d'imposition s'applique si la soulte reçue lors de l'échange des titres ne dépasse ni 10 % de la valeur nominale des droits sociaux attribués, ni le montant de la plus-value réalisée (CGI art. 151 octies B I, 2^{ème} al).
- (12)** Le bénéficiaire de la transmission doit s'engager à acquitter l'impôt sur la plus-value lorsque l'un des événements mettant fin au report d'imposition intervient.
- (13)** Il n'est pas exigé que les titres reçus en rémunération de l'apport soient nécessaires à l'exercice de l'activité de l'apporteur.
- (14)** En outre, ce report d'imposition ne peut pas se cumuler avec les reports d'imposition prévus en cas d'apport en société d'une entreprise individuelle, d'opérations de restructuration d'une SCP ou d'apport d'une activité libérale à une société de famille ou à une SCP réalisée avant le 1^{er} avril 1981.
- (15)** Sociétés soumises à l'IS qui entrent dans le champ d'application de cet impôt, de plein droit ou sur option sans en être exonérées de façon permanente par une disposition particulière.
- (16)** En cas d'échange avec soulte, le sursis d'imposition (ou le report) est subordonné à la condition que la soulte n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus. La plus-value réalisée lors de l'échange des titres est calculée à partir du prix d'acquisition des titres remis à l'échange majoré ou diminué le cas échéant de la soulte versée ou reçue. Cette plus-value peut le cas échéant bénéficier de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150-0-D bis.
- (17)** En outre, ne peut se cumuler avec le report d'imposition prévu à l'article 151 octies B du CGI.