

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-30-18/08/2020

Date de publication : 18/08/2020

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 - Cas particuliers

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 3 : Cas particuliers

Sommaire :

- I. Conséquences fiscales en cas d'échanges successifs
 - A. Sort des plus-values placées sous un ancien mécanisme de report d'imposition ou sous le mécanisme du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B bis du CGI
 - B. Sort des plus-values placées sous le mécanisme de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI en cas d'échange ou d'apport des titres reçus en rémunération de l'apport
 1. Conditions de maintien du report d'imposition lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport sont échangés dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI ou à l'article 150-0 B ter du CGI
 2. Expiration du report d'imposition (CGI, art. 150-0 B ter, IV-1° à 3°)
 - a. Événement affectant les titres reçus lors de la dernière opération d'apport ou d'échange (CGI, art. 150-0 B ter, IV-1°)
 - b. Événement affectant les titres apportés ou remis à l'échange par le contribuable (CGI, art. 150-0 B ter, IV-3°)
 - c. Événements mentionnés aux 3° et 4° du I de l'article 150-0 B ter du CGI (CGI, art. 150-0 B ter, IV-2°)
- II. Transmission par voie de donation ou de don manuel des titres reçus en rémunération de l'apport
 - A. Les principes applicables
 1. Transmission des titres en pleine propriété
 2. Transmission de la nue propriété ou de l'usufruit des titres grevés d'un report d'imposition
 - B. Maintien du report d'imposition sur la tête du donataire lorsque celui-ci contrôle la société émettrice des titres transmis à l'issue de l'opération
 - C. Événements entraînant l'expiration du report d'imposition
 1. Cession, apport, remboursement ou annulation des titres transmis

2. Cession par la société bénéficiaire de l'apport, rachat, remboursement ou annulation des titres apportés

3. Transfert du domicile fiscal hors de France

Actualité liée : 18/08/2020 : RPPM - Plus-values sur biens meubles incorporels - Aménagements du dispositif de report d'imposition des plus-values d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur (loi n°2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, art. 106)

I. Conséquences fiscales en cas d'échanges successifs

A. Sort des plus-values placées sous un ancien mécanisme de report d'imposition ou sous le mécanisme du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B bis du CGI

10

En application du V bis de l'article 150-0 B ter du code général des impôts (CGI), tel qu'introduit par l'article 28 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, lorsque les titres apportés dans les conditions prévues au I de l'article 150-0 B ter du CGI sont des titres grevés d'un report d'imposition établi sur le fondement du II de l'article 92 B du CGI, de l'article 92 B decies du CGI, de l'article 150 A bis du CGI et des I ter et II de l'article 160 du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, de l'article 150-0 C du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2006, de l'article 150-0 D bis du CGI, dans sa rédaction antérieure au 1^{er} janvier 2014, ou de l'article 150-0 B bis du CGI, ce report d'imposition est maintenu de plein droit.

20

Dans ce cas, le report ainsi maintenu expire :

- D'une part, lorsque le nouveau report d'imposition établi sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI expire, soit :

- lors de la survenance des mêmes événements que ceux mentionnés au I de l'article 150-0 B ter du CGI ;

- ou, lorsque les titres grevés de ce nouveau report sont eux mêmes échangés dans le cadre d'une opération entrant dans le champ d'application l'article 150-0 B du CGI ou de l'article 150-0 B ter du CGI, lors de la survenance de l'un des événements mentionnés au IV de l'article 150-0 B ter du CGI (I-B-2 § 60 et suivants).

Ainsi, le report maintenu de plein droit expire notamment en cas de cession à titre onéreux des titres reçus en rémunération de l'apport entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B ter du CGI (I-A-1 § 20 et suiv. du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20) ou de cession, dans le délai de trois ans de l'apport, des titres ainsi apportés, sauf réinvestissement opéré dans les conditions prévues au 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI (I-A-2-b § 70 et suiv. du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20).

- D'autre part, en cas de survenance de tout événement affectant les titres reçus en rémunération de l'apport et qui aurait mis fin à cet ancien report d'imposition si les titres grevés de ce report, sans faire l'objet de l'apport, avaient été affectés du même événement. En effet, il est également mis fin au report d'imposition mis en œuvre en application de l'article 92 B decies du CGI, du dernier alinéa du 1 du I ter et du II de l'article 160 du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, de l'article 150-0 C du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2006, de l'article 150-0 D bis du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2014, ou de l'article 150-0 B bis du CGI en cas de transmission, dans les conditions prévues par ces mêmes articles, des titres reçus en rémunération de l'apport ayant

généralisé la plus-value placée en report d'imposition sur le fondement du I de l'article 150-0 B ter du CGI ou des titres mentionnés au 1° du IV de ce même article 150-0 B ter du CGI.

Remarque 1 : En application des dispositions du B du VI de l'article 28 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, les dispositions prévues au V bis de l'article 150-0 B ter du CGI s'appliquent aux opérations d'apport établies sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI réalisées à compter du 1^{er} janvier 2018.

Remarque 2 : Pour plus de précisions sur ces mécanismes de report d'imposition, il convient de se reporter selon le cas au [III-C § 320 et suiv. du BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-20](#), au [BOI-RPPM-PVBMI-30-10-30](#), au [BOI-RPPM-PVBMI-30-10-40](#) et au [BOI-RPPM-PVBMI-30-10-50](#).

30

La règle de maintien des reports d'imposition énoncée au **I-A § 10** s'applique également lorsque l'apport entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B ter du CGI a été réalisé antérieurement au 1^{er} janvier 2018 et qu'il porte sur des titres grevés d'un report d'imposition établi sur le fondement du II de l'article 92 B du CGI, de l'article 92 B decies du CGI ou des I ter et II de l'article 160 du CGI, dans leur rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2000, de l'article 150-0 C du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2006 ou de l'article 150-0 D bis du CGI, dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2014.

Il résulte des dispositions de l'article 92 B du CGI et de l'article 160 du CGI, maintenues applicables aux plus-values en report d'imposition à la date du 1^{er} janvier 2000 par le V de l'article 94 de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000, que le contribuable détenant des titres grevés d'une plus-value placée en report d'imposition en vertu d'une de ces dispositions pouvait bénéficier, sur sa demande, du maintien de ce report lorsque les titres en cause faisaient l'objet, avant le 1^{er} janvier 2018, d'un nouvel échange dans le respect des conditions prévues respectivement par l'article 92 B du CGI et l'article 160 du CGI, à condition que l'imposition de la plus-value réalisée lors de ce dernier échange fasse elle-même l'objet d'un report. Il pouvait en aller ainsi lorsque les titres en cause faisaient l'objet d'une opération d'apport respectant à la fois les conditions prévues par l'article 92 B du CGI ou l'article 160 du CGI et celles auxquelles l'article 150-0 B ter du CGI subordonne le bénéfice du report d'imposition qu'il prévoit (CE, décision du 25 juin 2018, n° 404689, ECLI:FR:CECHR:2018:404689.20180625).

B. Sort des plus-values placées sous le mécanisme de report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI en cas d'échange ou d'apport des titres reçus en rémunération de l'apport

1. Conditions de maintien du report d'imposition lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport sont échangés dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI ou à l'article 150-0 B ter du CGI

40

Le IV de l'article 150-0 B ter du CGI prévoit les conséquences en cas d'apport ou d'échange de titres grevés d'un report d'imposition établi sur le fondement du même article 150-0 B ter du CGI, lorsque cette nouvelle opération entre dans le champ d'application de l'article 150-0 B du CGI ou du même article 150-0 B ter du CGI.

Conformément au premier alinéa du IV de l'article 150-0 B ter du CGI, et par dérogation aux 1° et 3° du I du même article 150-0 B ter du CGI, le report d'imposition de la plus-value mentionné au I de cet article est maintenu lorsque les titres reçus en rémunération de l'apport ayant ouvert droit à ce report d'imposition font l'objet d'une nouvelle opération d'apport ou d'échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B ter du CGI (même mécanisme de report d'imposition) ou à l'article 150-0 B du CGI

(mécanisme du sursis d'imposition commenté au [BOI-RPPM-PVBMI-30-10-20](#)).

Ce report est également maintenu lorsque les nouveaux titres reçus font eux même l'objet d'une ou plusieurs opérations successives d'échange ou d'apport réalisées dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI ou à l'article 150-0 B ter du CGI. À cet égard, chaque report d'imposition constaté dans cette chaîne d'opérations est maintenu jusqu'à la date de survenance d'un événement y mettant fin (**I-B-2 § 60 et suivants**).

Remarque : Le IV de l'article 150-0 B ter du CGI, tel que modifié par l'article 32 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 permet le maintien du report initial et, le cas échéant, des reports successifs, quel que soit le nombre d'opérations réalisées par le contribuable dès lors que celles-ci s'inscrivent dans le cadre des dispositions de l'article 150-0 B du CGI ou de l'article 150-0 B ter du CGI.

Il est précisé que ces nouvelles dispositions sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2016. Par suite, elles bénéficient également aux contribuables qui apportent ou échangent, dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI ou à l'article 150-0 B ter du CGI, des titres ou droits qu'ils ont reçus antérieurement au 1^{er} janvier 2016 et qui sont grevés d'un report d'imposition établi sur le fondement du I de l'article 150-0 B ter du CGI ou maintenu sur le fondement du IV de l'article 150-0 B ter du CGI dans sa rédaction antérieure au 1^{er} janvier 2016, sous réserve que ce report d'imposition n'ait pas déjà expiré à cette même date.

50

Le contribuable mentionne chaque année sur la déclaration de plus-values n° 2074 (CERFA n° 11905) annexée à la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (CERFA n° 10330) le montant des plus-values dont le report est maintenu en application du premier alinéa du IV de l'article 150-0 B ter du CGI (pour les obligations déclaratives auxquelles est tenu le contribuable, se reporter au [BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-40](#)). Les formulaires 2074 et 2042 sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

2. Expiration du report d'imposition (CGI, art. 150-0 B ter, IV-1° à 3°)

a. Événement affectant les titres reçus lors de la dernière opération d'apport ou d'échange (CGI, art. 150-0 B ter, IV-1°)

60

En application du 1° du IV de l'article 150-0 B ter du CGI, le ou les reports d'imposition établis sur le fondement du I de l'article 150-0 B ter du CGI et maintenus sur le fondement du premier alinéa du IV du même article expirent en cas de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des titres reçus par le contribuable en contrepartie du dernier apport ou échange ayant ouvert droit au report d'imposition ou à son maintien (CGI, art. 150-0 B ter, IV-1°).

Exemple : En année N, le contribuable apporte des titres émis par une société A à une société B. Le contribuable contrôle la société B. La plus-value d'apport des titres « A » est placée en report d'imposition (PVA).

En année N+3, la société B fusionne avec une société C par création d'une société nouvelle : la société D. Le contribuable reçoit des titres « D » en échange de ses titres « B » (échange sans soulte). Cette opération d'échange revêt un caractère intercalaire en application de l'article 150-0 B du CGI et le report d'imposition de la PVA est maintenu.

En année N+6, le contribuable apporte ses titres « D » à une société E qu'il contrôle. La plus-value d'apport des titres « D » (PVD) est placée en report d'imposition. Par ailleurs, le report d'imposition de la PVA est maintenu.

Enfin, en année N+10, le contribuable cède à titre onéreux ses titres « E » reçus lors de l'opération d'apport intervenue en N+6 (par hypothèse, le contribuable ne dispose d'aucune moins-value imputable).

Dès lors, les reports d'imposition des PVA et PVD expirent au cours de l'année N+10. Les deux plus-

values PVA et PVD sont donc imposées au titre de N+10 suivant les règles d'assiette et de taux définies au [II-B § 360 et 370 du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20](#) (se reporter également au [II-D § 190 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-30-20](#)).

b. Événement affectant les titres apportés ou remis à l'échange par le contribuable (CGI, art. 150-0 B ter, IV-3°)

70

En application du 3° du IV de l'[article 150-0 B ter du CGI](#), le report d'imposition établi sur le fondement du I de l'article 150-0 B ter du CGI ou maintenu en application du premier alinéa du IV de l'article 150-0 B ter du CGI expire en cas de survenance, dans la société bénéficiaire de l'apport ayant ouvert droit à ce report d'imposition ou dans l'une des sociétés bénéficiaires d'un apport ou échange ayant ouvert droit au maintien de ce report, d'un événement mentionné au 2° du I du même article 150-0 B ter du CGI mettant fin au report d'imposition (CGI, art. 150-0 B ter, IV-3°).

80

Ainsi, en application du 3° du IV de l'article 150-0 B ter du CGI, lorsque les titres ou droits reçus en rémunération d'un apport réalisé dans les conditions prévues à l'article 150-0 B ter du CGI font l'objet d'un apport réalisé dans les conditions prévues à ce même article 150-0 B ter du CGI, le report d'imposition établi lors du précédent apport est maintenu. Dans ce cas, il expire dans les cas suivants :

- En cas de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des titres ou droits ayant fait l'objet de l'apport à l'origine de ce report d'imposition si cet événement intervient dans un délai, décompté de date à date, de trois ans à compter de cet apport. Toutefois, le report est maintenu lorsque la société bénéficiaire de l'apport opère le réinvestissement du produit de la cession dans les conditions prévues au [I-A-2-b § 70 à 270 du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20](#).

Il est précisé que la circonstance que ce report expire est sans conséquence sur le report suivant.

Exemple : En année N, le contribuable apporte des titres émis par une société A à une société B (il reçoit en rémunération de l'apport des titres « B »). Le contribuable contrôle la société B. La plus-value d'apport des titres « A » est placée en report d'imposition (PVA).

En année N+2, la société B cède les titres « A » qui lui ont été apportés et prend l'engagement de réinvestir le produit de la cession dans les conditions prévues au 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI.

En année N+3, le contribuable apporte les titres « B » à une société C (apport sans soulte ; titres « C » reçus en rémunération de l'apport). Cet apport est réalisé dans les conditions prévues au I de l'article 150-0 B ter du CGI. La plus-value d'apport des titres « B » (PVB) est placée en report d'imposition. Par ailleurs, le report d'imposition de la PVA est maintenu.

En année N+4, à l'issue du délai de vingt-quatre mois dont bénéficie la société B pour effectuer le réinvestissement d'au moins 60 % du produit de cession des titres « A » dans des actifs éligibles, aucun réinvestissement n'est opéré. Par suite, le report d'imposition de la PVA expire au titre de l'année N+4. En revanche, le report de la PVB est maintenu.

- En cas d'expiration du report d'imposition établi au titre de l'apport suivant, lorsqu'intervient, dans un délai de trois ans à compter de cet apport, la cession à titre onéreux, le rachat, le remboursement ou l'annulation des titres ayant fait l'objet de cet apport. Toutefois, ces deux reports d'imposition sont maintenus lorsque la société bénéficiaire du deuxième apport réinvestit au moins 60 % du produit de la cession dans les conditions prévues au [I-A-2-b § 70 à 270 du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20](#).

Exemple : En année N, le contribuable apporte des titres émis par une société A à une société B (il reçoit en rémunération de l'apport des titres « B »). Le contribuable contrôle la société B. La plus-value d'apport des titres « A » est placée en report d'imposition (PVA).

En année N+3, le contribuable apporte les titres « B » à une société C (apport sans soulte ; titres « C » reçus en rémunération de l'apport). Cet apport est réalisé dans les conditions prévues au I de l'article 150-0 B ter du CGI. La plus-value d'apport des titres « B » (PVB) est placée en report d'imposition. Par ailleurs, le report d'imposition de la PVA est maintenu.

En année N+4, la société C cède les titres « B » qui lui ont été apportés et prend l'engagement de réinvestir le produit de la cession dans les conditions prévues au 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI. Toutefois, à l'issue du délai de vingt-quatre mois suivant la cession, aucun réinvestissement n'est opéré. Par suite, le report d'imposition de la PVA et celui de la PVB expirent au titre de l'année N+6.

90

Par ailleurs, en application du même 3° du IV de l'article 150-0 B ter du CGI, lorsque les titres ou droits reçus en rémunération d'un apport réalisé dans les conditions prévues à l'article 150-0 B ter du CGI font l'objet d'un apport ou échange réalisé dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI, le report d'imposition établi sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI est maintenu. Dans ce cas, il expire dans les cas suivants :

- d'une part, si les titres ayant fait l'objet de la nouvelle opération d'apport ou d'échange sont cédés dans les conditions prévues au 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI (premier tiret au **I-B-2-b § 80**) ;

- d'autre part, en cas de cession à titre onéreux, de rachat, de remboursement ou d'annulation des titres ou droits remis à l'échange dans le cadre de la nouvelle opération réalisée dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI, sous réserve que cet événement intervienne dans un délai, décompté de date à date, de trois ans à compter de la précédente opération d'apport réalisée dans les conditions prévues au I de l'article 150-0 B ter du CGI. Toutefois, le report d'imposition est maintenu lorsque la société bénéficiaire des titres ou droits remis à l'échange dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI réinvestit au moins 60 % du produit de la cession dans les conditions prévues au I-A-2-b § 70 à 270 du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20.

Exemple : En année N, le contribuable apporte des titres émis par une société A à une société B (il reçoit en rémunération de l'apport des titres « B »). Le contribuable contrôle la société B. La plus-value d'apport des titres « A » est placée en report d'imposition (PVA).

En année N+1, le contribuable apporte les titres « B » à une société C qu'il ne contrôle pas au sens du 2° du III de l'article 150-0 B ter du CGI (apport sans soulte ; titres « C » reçus en rémunération de l'apport). Cet apport est réalisé dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI et revêt donc un caractère intercalaire. Le report d'imposition de la PVA est maintenu.

En année N+2, la société C cède les titres « B ». Cette cession intervient dans le délai de 3 ans de l'apport ayant généré la PVA placée en report d'imposition. Dès lors, le report de cette PVA expire au titre de l'année N+2. Toutefois, ce report est maintenu si la société C remploie au moins 60 % du produit de la cession dans les conditions prévues au 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI.

100

Ces précisions sont applicables y compris en présence d'une chaîne d'opérations successives réalisées dans les conditions prévues à l'article 150-0 B ter du CGI et à l'article 150-0 B du CGI. Dans cette situation, chaque report d'imposition établi dans cette chaîne et qui expire entraîne également l'expiration des reports antérieurs non encore expirés.

Exemple : En année N, le contribuable apporte des titres émis par une société A à une société B (il reçoit en rémunération de l'apport des titres « B »). Le contribuable contrôle la société B. La plus-value d'apport des titres « A » est placée en report d'imposition (PVA).

En année N+4, le contribuable apporte les titres « B » à une société C qu'il ne contrôle pas au sens du 2° du III de l'article 150-0 B ter du CGI (apport sans soulte ; titres « C » reçus en rémunération de l'apport). Cet apport est réalisé dans les conditions prévues à l'article 150-0 B du CGI et revêt donc un caractère intercalaire. Le report d'imposition de la PVA est maintenu.

En année N+6, le contribuable apporte ses titres « C » à une société D qu'il contrôle (apport sans soulte ; titres « D » reçus en rémunération de l'apport). La plus-value d'apport des titres « C » (PVC) est placée en report d'imposition. Par ailleurs, le report d'imposition de la PVA est maintenu.

En année N+8, la société D, bénéficiaire de l'apport des titres « C » intervenu en N+6, cède les titres « C » et ne prend pas l'engagement de réinvestir le produit de la cession dans les conditions prévues au I-A-2-b § 70 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20.

Dès lors, les reports successifs établis à la date de la cession des titres « C » expirent au cours de l'année N+8. Les deux plus-values « PVA » et « PVC » sont donc imposées au titre de N+8 suivant les règles de taux prévues II-B § 360 et 370 du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20 (se reporter également au II-D § 190 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-30-20).

c. Événements mentionnés aux 3° et 4° du I de l'article 150-0 B ter du CGI (CGI, art. 150-0 B ter, IV-2°)

110

En application du 2° du IV de l'article 150-0 B ter du CGI, le ou les reports d'imposition expirent également dans les conditions prévues au 3° ou au 4° du I de l'article 150-0 B ter du CGI.

II. Transmission par voie de donation ou de don manuel des titres reçus en rémunération de l'apport

A. Les principes applicables

1. Transmission des titres en pleine propriété

120

Lorsque le contribuable transmet à titre gratuit la pleine propriété de titres grevés d'une plus-value en report d'imposition sur le fondement de l'article 150-0 B ter du CGI, il est définitivement exonéré de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux au titre de cette plus-value.

Toutefois, en cas de transmission entre vifs (donation ou don manuel), le report d'imposition de cette plus-value est transféré sur la tête du donataire, dans la proportion des titres transmis, lorsque les conditions prévues au II de l'article 150-0 B ter du CGI sont satisfaites.

2. Transmission de la nue propriété ou de l'usufruit des titres grevés d'un report d'imposition

130

En cas de démembrement du droit de propriété des titres reçus lors de l'apport résultant d'une donation de l'usufruit ou de la nue propriété de ces titres, le sort de la plus-value en report doit être réglé ainsi :

- la fraction de la plus-value en report d'imposition correspondant au droit démembré que s'est réservé le donateur continue à bénéficier du report d'imposition dans les conditions de droit commun ;

- la fraction de la plus-value en report correspondant au droit démembré transmis gratuitement est définitivement exonérée entre les mains du donateur. En revanche, l'imposition en report afférente à cette fraction de plus-value est, le cas échéant, transférée sur la tête du donataire dans les conditions prévues au II de l'[article 150-0 B ter du CGI](#).

B. Maintien du report d'imposition sur la tête du donataire lorsque celui-ci contrôle la société émettrice des titres transmis à l'issue de l'opération

140

Lorsque le donataire contrôle la société émettrice des titres transmis, celui-ci doit porter sur sa déclaration d'ensemble des revenus prévue à l'[article 170 du CGI](#), le montant des plus-values en report dans la proportion des titres qui lui ont été transmis.

La notion de contrôle s'entend au sens des dispositions du 2° du III de l'[article 150-0 B ter du CGI](#) (sur la notion de contrôle, voir au [II-A-2 § 100 à 140 du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-10](#)). Ce contrôle est apprécié à la date de la transmission, en tenant compte des droits détenus par le donataire à l'issue de celle-ci.

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

150

L'[article 106 de la loi n°2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020](#) a porté à cinq ans ou dix ans la durée minimale de conservation par le donataire des titres transmis. Ces dispositions s'appliquent aux transmissions par voie de donation ou de dons manuels réalisées à compter du 1^{er} janvier 2020 (loi n° 2019-1479 de finances pour 2020, art. 106, III) . Pour prendre connaissance des règles applicables aux transmissions par voie de donation ou de dons manuels réalisées antérieurement au 1^{er} janvier 2020, il convient de consulter le présent document dans sa version au 20 décembre 2019.

Conformément aux dispositions du II de l'[article 150-0 B ter du CGI](#), la plus-value en report est imposée au nom du donataire et dans les conditions prévues à l'[article 150-0 A du CGI](#) :

- en cas de cession, d'apport, de remboursement ou d'annulation des titres reçus par le donataire dans un délai de cinq ans à compter de leur acquisition à titre gratuit. Ce délai est porté à dix ans en cas d'investissement réalisé dans les conditions prévues au d du 2° du I de l'[article 150-0 B ter du CGI](#) (CGI, art. 150-0 B ter, II-1°) ;

- ou en cas de cession par la société bénéficiaire de l'apport, de rachat, de remboursement ou d'annulation des titres apportés si cet événement intervient dans un délai de trois ans à compter de l'apport réalisé par le donateur (CGI, art. 150-0 B ter, II-2°).

Remarque : La plus-value en report est imposée au nom du donataire, alors même qu'il respecte le délai de conservation des titres qui lui ont été transmis, lorsque les titres apportés ont été affectés par un événement mentionné à la première phrase du 2° du I de l'[article 150-0 B ter du CGI](#) ([I-A-2-a § 50 du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20](#)).

160

Par ailleurs, le report d'imposition expire lorsque le donataire transfère son domicile fiscal hors de France dans les conditions prévues à l'[article 167 bis du CGI](#). Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [II-C-3 § 220 à 240](#).

170

Le Conseil Constitutionnel, dans sa décision n° 2019-775 QPC du 12 avril 2019, a jugé conformes à la constitution les dispositions visées au second alinéa du II de l'article 150-0 B ter du CGI prévoyant le maintien en report d'imposition de la plus-value placée en report d'imposition sur la tête du donataire et, en corollaire, le transfert de la charge d'imposition du donateur au donataire.

6. En premier lieu, les dispositions contestées s'inscrivent dans un mécanisme de report d'imposition qui vise à favoriser les restructurations d'entreprises susceptibles d'intervenir par échanges de titres, en évitant que le contribuable soit contraint de vendre une partie des titres qu'il a reçus lors de l'échange pour acquitter la plus-value qu'il a réalisée, à cette occasion, sur les titres apportés. Afin de maintenir le bénéfice du report d'imposition, en cas de donation, le législateur a transféré la charge d'imposition du donateur au donataire. 7. En deuxième lieu, le premier alinéa du paragraphe II de l'article 150-0 B ter du code général des impôts prévoit que la plus-value réalisée à l'occasion de l'échange est constatée et déclarée par le contribuable et placée en report d'imposition. Au moment de la donation des titres reçus en échange de l'apport, le donataire mentionne, dans la proportion des titres transmis, le montant de la plus-value en report dans la déclaration de revenus. Ainsi, lorsqu'il accepte la donation, le donataire a une connaissance exacte du montant et des modalités de l'imposition des plus-values placées en report qui grève les titres qu'il reçoit (Cons. Const., décision du 12 avril 2019, n° 2019-775 QPC, ECLI:FR:CC:2019:2019.775.QPC).

Ainsi, en cas de survenance d'un événement entraînant l'expiration du report d'imposition, la plus-value placée en report d'imposition est imposable, en principe, pour son montant déterminé à la date de l'apport (en tenant compte de la durée de détention par le donateur des titres apportés depuis leur acquisition jusqu'à l'apport) et au taux applicable l'année de l'apport. Il s'agit donc des modalités décrites au II § 310 à 380 du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20. En effet, l'imposition en report s'analyse comme une dette fiscale grevant la donation (commentaire aux cahiers de la décision 2019-775 QPC).

Toutefois, par exception, d'une part, la loi prévoit que l'assiette de la plus-value imposable entre les mains du donataire est, le cas échéant, recalculée afin de tenir compte des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit. Ces frais sont imputés sur le montant de la plus-value en report.

D'autre part, à l'expiration du report d'imposition, les moins-values disponibles du donataire au titre de l'année de cette expiration sont imputables, dans les conditions prévues au 11 de l'article 150-0 D du CGI, sur la plus-value pour laquelle il est mis fin au report d'imposition. Les conditions et modalités d'imputation des moins-values sont précisées au BOI-RPPM-PVBMI-20-10-40.

1. Cession, apport, remboursement ou annulation des titres transmis

180

La plus-value en report d'imposition est imposée au nom du donataire lorsque les titres transmis sont cédés, apportés, remboursés ou annulés dans un délai de cinq ans à compter de leur acquisition à titre gratuit. Ce délai est porté à dix ans en cas d'investissement réalisé dans les conditions prévues au d du 2° du I de l'article 150-0 B ter du CGI. Pour plus de précisions sur ces événements, il convient de se reporter au I-A-1 § 20 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20.

190

Par exception, lorsque l'événement mentionné au **II-C-1 § 180** résulte de l'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale (CSS), du licenciement ou du décès du donataire ou de son conjoint ou partenaire lié par

un pacte civil de solidarité soumis à une imposition commune, la plus-value placée en report d'imposition est définitivement exonérée.

200

Les précisions suivantes sont apportées :

- Par cession, il convient d'entendre toute transmission à titre onéreux (se reporter à la définition prévue au I-A-1-a § 20 du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20).
- Le délai de cinq ou dix ans est décompté de date à date depuis la date de la transmission.

2. Cession par la société bénéficiaire de l'apport, rachat, remboursement ou annulation des titres apportés

210

Il convient de se reporter aux développements figurant au [I-A-2-a § 50 et suivants du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20](#).

Il est précisé que :

- le délai de trois ans est décompté depuis la date de l'apport des titres ayant généré la plus-value placée en report d'imposition ;
- l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#), applicable en cas de non respect par la société de l'une des conditions de réinvestissement est décompté depuis la date de l'apport des titres ([I-A-2-b-6° § 270 du BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60-20](#)).

3. Transfert du domicile fiscal hors de France

220

Conformément aux dispositions de l'[article 167 bis du CGI](#), le transfert du domicile fiscal hors de France est assimilé à une cession à titre onéreux et entraîne l'expiration du report d'imposition.

230

Ainsi, si le donataire sur la tête duquel est transférée la plus-value en report d'imposition transfère son domicile fiscal hors de France avant l'expiration du délai de cinq ou dix ans considéré, ce report expire et la plus-value est imposée entre ses mains dans les conditions prévues aux II et II bis de l'article 167 bis du CGI.

240

Toutefois, l'impôt afférent à une telle plus-value, établi dans les conditions de l'article 167 bis du CGI, est dégrèvé ou restitué si le donataire justifie détenir dans son patrimoine, à l'expiration du délai de cinq ou dix ans considéré, les titres grevés précédemment d'un report d'imposition et qui lui ont été transmis dans les conditions du II de l'[article 150-0 B ter du CGI](#).