

Plus-values

307 Apports de titres (CGI, art. 150-0 B ter) : un report d'imposition automatique... mais pas obligatoire

À propos de *BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60*, 4 mars 2016 et de *Cons. const.*, 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, 3^e LFR pour 2012

Rémi KIEFFER,
avocat,
SCP THÉMIS (Beauvais et Paris)



Il existe une contradiction manifeste entre d'une part, la lettre, l'esprit de l'article 150-0 B ter du CGI et les commentaires de la doctrine administrative qui indiquent que le report d'imposition est d'application automatique (*BOI-RPPM-PVBMI-30-10-60*, 4 mars 2016, § 80) et d'autre part, la décision du 29 décembre 2012 du Conseil constitutionnel qui contient une erreur matérielle faisant état d'un régime de report d'imposition « optionnel » (*C. const.*, *déc.* n° 2012-661 DC, 29 déc. 2012, 3^e loi de finances rectificative pour 2012, *consid.* 17 à 19).

L'étude suivante fournit des éléments de réflexion pour savoir sur quels fondements juridiques, selon quelles modalités et avec quelles incertitudes les contribuables peuvent utiliser cette contradiction pour bénéficier alternativement, soit de l'automatisme du report d'imposition, soit d'un droit à la renonciation au report d'imposition. La mise en œuvre d'une telle renonciation peut être alors regardée comme l'exercice d'une « option négative » impliquant le rattachement de la plus-value d'apport à l'année au cours de laquelle intervient l'apport de titres, qui n'est pas toujours synonyme de taxation immédiate.

Introduction

1 - Pour les apports de titres effectués depuis le 14 novembre 2012 au profit de sociétés, contrôlées par l'apporteur, soumises à l'impôt sur les sociétés et dont le siège social est situé dans un pays de l'UE ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, le législateur a choisi de maintenir un système de **différé d'imposition** mais a décidé de remplacer le régime de sursis d'imposition¹ par un régime de report

d'imposition², dont les obligations déclaratives viennent d'être précisées par un décret en Conseil d'État du 22 février 2016³.

Le projet de loi gouvernemental visait initialement à accorder aux apporteurs la possibilité d'exercer une « option positive » permettant d'appliquer un régime dérogatoire. Paradoxalement, la décision du 29 décembre 2012 du Conseil constitutionnel fait naître, quant à elle, une « **option négative** » permettant de ne pas actionner un texte de

1. Régi par l'article 150-0 B du CGI et en vigueur pour les apports de titres effectués depuis le 1^{er} janvier 2000. Le régime du sursis d'imposition existe toujours, mais son champ d'application s'est vu réduit par la réforme.

2. Défini par l'article 150-0 B ter du CGI, issu de l'article 18 de la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, V. *Dr. fisc.* 2013, n° 5, *comm.* 90, *obs.* P. Fumenier et M.-P. Hôo ; *Dr. sociétés* 2013, *étude* 6, J.-L. Pierre. – V. E. Prost et O. Renault, *Les risques et dangers du report d'imposition dans le cadre du nouveau régime des apports-cessions* : *Dr. fisc.* 2013, n° 16, *act.* 213.

3. *D.* n° 2016-177, 22 févr. 2016 : *Dr. fisc.* 2016, n° 9, *act.* 112, *codifié aux articles* 74-0 K à 74-0 O de l'annexe II au CGI.

loi d'application automatique, **qui déroge au droit commun**. Or, dans le cas des plus-values mobilières des particuliers, le droit commun est celui de l'imposition immédiate de ces plus-values, que le transfert de propriété des titres résulte « d'une vente, d'un apport, d'un échange, d'un partage ou de toute autre opération »⁴. Cette règle de droit commun explique que les régimes antérieurs de report d'imposition aient été prévus, à la différence du nouveau régime de l'article 150-0 B ter dans sa version finale, comme des régimes d'application **soumis à option expresse du contribuable** : report d'imposition sur les plus-values sur participations inférieures ou égales à 25 %⁵, report d'imposition sur les plus-values sur participations substantielles supérieures à 25 %⁶, report d'imposition sur les plus-values d'échange de titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière⁷. Idem pour le nouveau régime **provisoire** de report d'imposition sur les plus-values afférentes aux FCP monétaires en cas de réinvestissement dans un PEA PME-ETI⁸.

En premier lieu, il convient de faire la présentation de l'origine et des perspectives de consécration d'un droit à la renonciation au report d'imposition (1). En second lieu, il est nécessaire d'exposer les intérêts pratiques d'une telle renonciation et d'en cerner les modalités pratiques (2).

1. L'origine et les perspectives de consécration d'un droit à renonciation, né d'une erreur matérielle

A. - Origine de l'erreur matérielle

1° Régime optionnel prévu dans le projet de troisième loi de finances rectificative pour 2012

2 - Lors du Conseil des ministres du 14 novembre 2012, le ministre de l'Économie et des Finances et le ministre chargé du Budget ont présenté le projet de troisième loi de finances rectificative pour l'année 2012, déposé le jour même à la présidence de l'Assemblée nationale⁹. Celui-ci contenait un article 13 intitulé « Application aux plus-values d'apport de titres réalisées par les personnes physiques d'un report d'imposition **optionnel** en lieu et place du sursis d'imposition en cas d'apport à une société contrôlée par l'apporteur »¹⁰ et qui visait, selon le Gouvernement, à mettre fin aux « schémas optimisants » résultant de l'utilisation potentiellement abusive du régime de sursis d'imposition sur les apports de titres dans le cadre des opérations d'apport-cession¹¹. Cet article 13 prévoit que l'imposition de la plus-value d'apport sur les titres « **peut** (...) être reportée lorsque le contribuable **en fait expressément la demande** et mentionne le montant de la plus-value dans la déclaration prévue à l'article 170 [du CGI]. **À défaut d'option pour le report**, la plus-value est imposée dans les conditions de l'article 150-0 A [du CGI] ».

2° Automaticité du report d'imposition, votée par l'Assemblée nationale suite à un amendement parlementaire

3 - Suivant un amendement n° 234 du 29 novembre 2012 déposé en son nom propre¹² par M. Christian Eckert, député de Meurthe-et-Moselle, l'Assemblée nationale a modifié le projet gouvernemental, afin que l'application du nouveau système de report d'imposition devienne « **automatique** ».

4 - Le dépôt et l'adoption de cet amendement parlementaire reposent probablement sur deux considérations.

Premièrement, « un souci de simplification et de clarification du dispositif » aux dires même de M. Eckert¹³.

Deuxièmement, le risque d'incompatibilité du nouveau régime de report d'imposition avec la **directive n° 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990** (dite ancienne directive fusions) et avec la **directive n° 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009** (dite nouvelle directive fusions) concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et **échange d'actions** intéressant des sociétés d'États membres différents...

Dans son rapport fait le 28 novembre 2012 au nom de la Commission des finances sur le projet de troisième loi de finances rectificative pour 2012, M. Eckert rappelle que la cour administrative d'appel de Paris a jugé dans un arrêt du 12 avril 2012 dans l'affaire *Marc Lassus* que l'ancien report d'imposition de l'article 92 B du CGI (régime de droit commun hors participations substantielles, en vigueur pour les apports effectués jusqu'au 31 décembre 1999), avait « pour effet de liquider la plus-value réalisée à la date de l'échange » et produisait des effets fiscaux « contraires aux objectifs de la directive du 23 juillet 1990 » et plus précisément contraires à l'article 8, 1 de cette directive qui prescrit aux États membres de ne prévoir dans leurs législations fiscales respectives « **aucune imposition sur le revenu** » au moment de l'échange de titres. Sur le fondement de cette directive, la cour administrative d'appel de Paris a annulé le jugement rendu par le tribunal administratif de Paris et a prononcé en conséquence la décharge du redressement¹⁴.

Bien que l'objet du présent article ne soit pas de s'interroger sur la compatibilité du remplacement du système du sursis d'imposition qui est assurément compatible avec l'article 8 de la nouvelle directive fusions n° 2009/133/CE du 19 octobre 2009 par un système automatique ou optionnel de report d'imposition dont la compatibilité est quant à lui plus incertaine, il convient de signaler que l'arrêt précité du 12 avril 2012 de la cour administrative d'appel de Paris a été annulé par le Conseil d'État, non pas pour erreur de droit, mais pour avoir fait une mauvaise appréciation des faits, la cour ayant retenu que la revente des titres reçus en contrepartie de l'apport n'avait pas dégagé de plus-value, alors même que l'administration fiscale contestait devant la cour l'affirmation d'une absence de plus-value¹⁵.

Suite à cette décision de cassation et après réalisation de la mesure d'instruction ordonnée par la huitième sous-section du contentieux, le Conseil d'État sera amené, probablement d'ici à la fin de l'année 2016, à rejurer le fond de l'affaire et à statuer sur la compatibilité de l'ancien report d'imposition de l'article 92 B du CGI au regard de l'article 8 de l'ancienne directive fusions n° 90/434/CEE du 23 juillet

4. BOI-RPPM-PVBM1-10-10-10, 4 mars 2016, § 1 et 50.

5. CGI, art. 92 B, II, pour les apports effectués jusqu'au 31 décembre 1999.

6. CGI, art. 160, I, pour les apports effectués jusqu'au 31 décembre 1999.

7. CGI, art. 150 A bis, pour les apports effectués jusqu'au 31 décembre 2003.

8. CGI, art. 150-0 B quater, en vigueur entre le 1^{er} avril 2016 et le 31 mars 2017.

9. *Projet de loi n° 403. V. Dr. fisc. 2012, n° 47, 524.*

10. Sursis d'imposition en vigueur pour les apports de titres effectués depuis le 1^{er} janvier 2000 et régi par l'article 150-0 B du CGI.

11. V. l'exposé des motifs sous l'article 13 du projet de troisième loi de finances rectificative pour 2012.

12. Et non en sa qualité de rapporteur général de la Commission des finances de l'Assemblée nationale.

13. V. l'exposé sommaire de l'amendement adopté n° 234 de M. Eckert.

14. CAA Paris, 9^e ch., 12 avr. 2012, n° 11PA03416 : *JurisData* n° 2012-014871 ; *RJF* 2012, n° 1095. – V. C. Acard, *Fiscalité financière* : *Dr. fisc.* 2013, n° 4, 76, n° 14. Arrêt annulé par le Conseil d'État (V. *infra* note 15).

15. CE, 8^e ss-sect. 7 déc. 2015, n° 360352, M. Lassus : arrêt de cassation ordonnant une mesure d'instruction pour déterminer l'existence d'une plus-value ou d'une moins-value (affaire en instance devant le Conseil d'État depuis près de quatre ans).