

LE RAPPROCHEMENT DE CABINET LIBERAUX FISCALEMENT FACILITÉ PAR ÉCHANGES DE TITRES

La neutralité fiscale des apports en société de titres d'entreprises individuelles et de sociétés de personnes est enfin réalisée.

Le présent article est applicable aux apports réalisés à compter du 1er janvier 2007.
(Paragraphe VI de l'article 19 in fine)

L'article 19 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 met en place pour les professionnels libéraux **un régime de neutralité fiscale**, consistant en un report d'imposition, pour les personnes physiques, entrepreneurs individuels ou associés de sociétés de personnes, qui réaliseraient des opérations d'apport de titres dans le cadre de restructurations.

En effet aucun dispositif de neutralité fiscale n'existait pour les opérations de restructuration réalisées via des apports de titres, par ailleurs la prise en compte du report dans le dispositif d'exonération des associés cédants partant à la retraite est prévue

Cette étude pratique a été réalisée par les avocats fiscalistes d'EFI grâce aux travaux de la commission des finances du Sénat

I LE DROIT EXISTANT

A. la neutralité fiscale des restructurations entre sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

B la neutralité partielle des restructurations d'entreprises relevant de l'impôt sur le revenu

II. LE NOUVEAU DISPOSITIF PREVU PAR L'ARTICLE 19 DE LA LDFR 2007

A. la faculté de report d'imposition des plus-values d'apport de titres d'entreprises individuelles

B. la prise en compte du report dans le dispositif d'exonération des associés cédants partant à la retraite

C. l'extension du report d'imposition aux apports de titres d'associés d'une société de personnes

I. LE DROIT EXISTANT

A. LA NEUTRALITÉ FISCALE DES RESTRUCTURATIONS ENTRE SOCIÉTÉS SOUMISES À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Au regard du droit des sociétés, la fusion ou scission emporte dissolution de la société absorbée ou scindée et apport à titre universel de son patrimoine au profit d'une ou de plusieurs sociétés. Sur le plan fiscal et aux termes des dispositions du 1 de l'article 201 et des 2 et 3 de l'article 221 du code général des impôts, une fusion devrait donc en principe donner lieu à l'imposition immédiate, au nom de la ou des sociétés absorbées, de l'ensemble des bénéfices non encore taxés, y compris les plus-values réalisées à cette occasion.

Compte tenu du coût potentiellement prohibitif de ce régime de droit commun des cessions et cessations d'entreprises, et afin d'encourager les restructurations de sociétés, il a été créé un régime de faveur d'exonération et de sursis d'imposition pour les fusions et opérations assimilées, applicable de plein droit ou sur agrément selon les situations, et tendant à conférer à ces opérations un caractère purement intercalaire et partant, fiscalement neutre.

Ce régime de faveur optionnel, prévu par les articles 210 A (pour les fusions complètes) et 210 B (pour les apports partiels d'actifs) du code général des impôts, est réservé aux personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés (IS) et n'est applicable que si certaines conditions et obligations de la société absorbante au regard de celle absorbée, respectivement fixées par l'article 210 C et le 3 de l'article 210 A72(*) du même code, sont respectées.

Aux termes du 1 de l'article 210 A, les plus-values nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actif apportés du fait d'une fusion sont ainsi exonérés d'IS, de même que les reprises des provisions de la société absorbée qui conservent leur objet, et la plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante lors de l'annulation d'actions ou parts de son propre capital qu'elle reçoit en apport. Le mali technique de fusion consécutif à l'annulation des titres de la société absorbée ne peut donner lieu à aucune déduction.

Le régime de faveur n'est toutefois pas nécessairement intéressant si la société dissoute, par fusion ou par scission, dispose de reports déficitaires qu'elle peut mobiliser pour compenser les conséquences de la cessation fiscale, c'est-à-dire l'imposition du résultat courant, de la reprise des provisions et des plus-values latentes.

B. LA NEUTRALITÉ PARTIELLE DES RESTRUCTURATIONS D'ENTREPRISES RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Afin de faciliter la restructuration des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu (IR), des mesures ont été mises en place ces dernières années permettant le maintien des reports d'imposition existants en cas de fusion ou de scission de société. Les entreprises individuelles soumises à l'IR bénéficient ainsi d'un régime optionnel de report d'imposition des plus-values professionnelles en cas d'apport, prévu par l'article 151 octies du code général des impôts, mais qui n'offre pas la même flexibilité que celui des sociétés soumises à l'IS.

Aux termes de l'article 151 octies précité, les plus-values professionnelles soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies^{73(*)} du code général des impôts, réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition (simplifié ou normal) d'une entreprise^{74(*)} ou d'une branche complète d'activité, peuvent ainsi bénéficier des dispositions suivantes :

- l'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables fait l'objet d'un report jusqu'à la date de la cession à titre onéreux ou du rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise, ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure ;
- l'imposition des plus-values afférentes aux autres immobilisations est effectuée au nom de la société bénéficiaire de l'apport, selon les modalités prévues au d du 3 de l'article 210 A pour les fusions complètes de sociétés.

L'article 151 octies A du même code prévoit un régime analogue de report optionnel (prévu dans l'acte d'apport) d'imposition des plus-values nettes réalisées par les associés personnes physiques d'une société civile professionnelle (SCP) imposée à l'IR^{75(*)}, à l'occasion d'opérations d'apport partiel d'actifs portant sur une branche complète d'activité, de fusion ou de scission.

En revanche, aucun dispositif de neutralité fiscale n'existe pour les opérations de restructuration réalisées via des apports de titres, à l'exception donc des restructurations de SCP précitées.

II. LE NOUVEAU DISPOSITIF PREVU PAR L'ARTICLE 19 DE LA LDFR 2007

L'article 19 propose de mettre en place un régime de neutralité fiscale - consistant en un report d'imposition - des plus-values enregistrées par les personnes physiques, entrepreneurs individuels ou associés de sociétés de personnes, qui réaliseraient dans le cadre de restructurations des opérations d'apport à une société de titres nécessaires à leur activité.

EFI neutralité fiscale des apports janvier08

Concrètement, un médecin ayant par exemple inscrit des parts de clinique sur le registre des immobilisations pourra apporter ces titres en bénéficiant d'un report d'imposition, sous réserve que les titres reçus lors de l'échange soient également nécessaires à l'exercice de son activité.

A. LA FACULTÉ DE REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES D'APPORT DE TITRES D'ENTREPRISES INDIVIDUELLES

1. Le principe du report optionnel et exclusif d'imposition des plus-values sur apports

Le II de l'article 19 qui constitue le « coeur » du dispositif, crée un nouvel article 151 octies B dans le code général des impôts, tendant à instaurer une faculté de report d'imposition en cas d'apport de titres à une société soumise à l'IR.

Cet article prévoit donc le principe selon lequel les plus-values soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies du même code - soit les plus-values professionnelles -, résultant de l'échange et de l'apport de droits et parts à une société soumise à un régime réel d'imposition, peuvent faire l'objet d'un report d'imposition.

Le choix aurait éventuellement pu porter sur un sursis d'imposition. Le report constitue cependant le mécanisme de droit commun, tel que prévu par l'article 151 octies précité, en matière de plus-values professionnelles. Dès lors, seul un report d'imposition peut être envisagé dans un souci de cohérence, et permet de répartir clairement dans le temps les plus-values acquises, ce qui est plus simple à gérer en cas de changement de régime fiscal (exercice de l'option pour l'IS).

Le nouveau texte précise que ce régime de report est optionnel et ne peut se cumuler avec les régimes dérogatoires existants de report ou d'exonération, prévus au II de l'article 93 quater et aux articles 151 septies, 151 septies A, 151 octies, 151 octies A et 238 quindecies du code général des impôts.

2. Les conditions cumulatives d'application du report d'imposition

Les quatre conditions d'application de ce report d'imposition sont exposées ci-dessous

1) En premier lieu, le texte dispose que l'apporteur doit être une personne physique, exerçant à titre professionnel une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, au sens de l'article 151 septies du code général des impôts. Cette limitation aux personnes exerçant à titre professionnel permet de réserver la mesure aux seules restructurations économiques et non patrimoniales.

Le dispositif n'est donc pas applicable - dans le cadre de l'article 151 octies B - aux apports réalisés par des sociétés de personnes ou leurs associés « passifs », ni, logiquement, aux sociétés assujetties à l'IS, qui peuvent revendiquer pour leur part l'application du régime de faveur de l'article 210 B, précité. Rappelons que parmi les sociétés de personnes, seules les SCP bénéficient aujourd'hui d'un dispositif de neutralité en cas d'apport prévu par l'article 151 octies A.

2) En deuxième lieu, le texte précise que l'apport doit porter sur l'intégralité des droits ou parts nécessaires à l'exercice de l'activité, détenus par le contribuable et inscrits à l'actif de son bilan ou dans le registre des immobilisations.

La condition portant sur des titres nécessaires - et non pas simplement affectés - à l'exercice de l'activité professionnelle tient compte de la jurisprudence du Conseil d'Etat. L'arrêt du 22 novembre 2006 considère en effet que « doit être regardé comme affecté à l'exercice d'une activité professionnelle un bien qui a fait l'objet, de la part de l'exploitant individuel, d'une inscription à l'actif du bilan » au sens de l'article 151 octies, précité.

De même, la mention de l'inscription au registre ou au bilan vise quant à elle à éviter toute ambiguïté quant au champ du dispositif, en excluant clairement les titres mentionnés à l'article 151 nonies du code général des impôts et à confirmer que l'apport ne vise que les titres inscrits à un bilan ou registre, et non pas les titres qui seraient détenus, par exemple, par le conjoint de l'exploitant à titre privé.

Comme dans la plupart des dispositions afférentes aux plus-values professionnelles, le texte prévoit un régime particulier pour les sociétés à prépondérance immobilière, qui sont en principe exclues (sauf exception précisée infra) du dispositif de report. Le texte dispose donc que ne sont pas réputés nécessaires à l'exercice de l'activité les droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui ne sont pas affectés par l'entreprise à sa propre exploitation, de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur de tels biens, et de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

Cette rédaction constitue une reprise du 2° du V de l'article 238 quindecies du code général des impôts, qui par exception au régime des plus-values professionnelles, impose dans les conditions de droit commun les plus-values réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou branche complète d'activité portant sur de tels biens ou droits immobiliers.

A contrario, cette exclusion ne concerne pas les entités opérationnelles qui disposent d'un important patrimoine immobilier affecté à l'exploitation de l'entreprise, comme c'est le cas pour les cliniques, selon l'exemple précédemment mentionné.

3) En troisième lieu, la société bénéficiaire de l'apport précédemment mentionné ou d'autres apports concomitants doit recevoir plus de la moitié des droits de vote de la société dont les droits ou parts sont apportés.

Cette condition, combinée à la condition précédente (apport par l'apporteur de l'ensemble de ses titres), permet de réserver le report aux véritables restructurations, aboutissant à un transfert effectif du contrôle de l'entreprise apportée à la société bénéficiaire de l'apport.

4) Enfin le texte précise que les titres reçus en rémunération de l'apport doivent également, par symétrie, être nécessaires à l'exercice de l'activité.

Cette condition devrait être respectée sur toute la durée du report d'imposition, l'interruption entraînant une imposition de la plus-value (cf. infra).

3. Un traitement de la soulte conforme au droit commun

Le texte prévoit un traitement spécifique en cas de fusion comportant un échange de titres avec soulte en numéraire, analogue au régime actuel prévu par le 7 bis de l'article 38 (relatif à la détermination du bénéfice imposable) du code général des impôts.

Il est ainsi prévu que la plus-value réalisée est, à concurrence du montant de la soulte reçue, comprise dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'apport.

Le montant imposable peut être soumis au régime des plus-values à long terme prévu à l'article 39 duodecies du code général des impôts, dans la limite de la plus-value réalisée sur les droits ou parts détenus depuis deux ans au moins (conformément à la définition des plus-values à long terme). En outre, ce régime n'est pas applicable si la soulte excède 10 % de la valeur nominale des droits sociaux attribués ou si la soulte excède la plus-value réalisée, conformément au droit actuel pour les sociétés imposées à l'IR ou à l'IS.

4. Les trois modalités d'achèvement du report d'imposition

Le texte expose les trois situations dans lesquelles il est mis fin au report :

- lorsque l'apporteur cesse d'exercer une activité commerciale, artisanale, libérale ou agricole à titre professionnel au sens du I de l'article 151 septies du même code, par parallélisme avec la première condition d'application du report ;

- lorsque les droits ou parts reçus en rémunération de l'apport ou les droits ou parts apportés sont cédés, rachetés ou annulés, conformément au droit commun du report d'imposition ;

- et lorsque les droits ou parts reçus par l'apporteur en rémunération de l'apport cessent d'être nécessaires à l'exercice de son activité. Cette situation couvre implicitement le cas de cession des titres figurant dans la deuxième condition ci-dessus. En effet, si les droits ou parts apportés sont cédés par la société bénéficiaire, le lien entre l'apporteur et ces titres est rompu et il paraît dès lors difficilement concevable que les droits reçus en rémunération de l'apport puissent continuer à être nécessaires à l'activité de l'apporteur. La mention expresse de cette condition de cession contribue toutefois à exclure du dispositif le cas de réapport des titres par la société bénéficiaire des premiers apports.

5. Le maintien dérogatoire du report en cas d'opérations intercalaires

Le texte prévoit les cas dans lesquels le report d'imposition est maintenu, alors qu'il devrait en principe y être mis fin en application du texte proposé pour le 2 du III (cession, rachat ou annulation des titres apportés). Le report est ainsi maintenu :

- en cas d'échange de droits ou parts résultant d'une fusion ou d'une scission de la société dont les droits ou parts ont été apportés ou de la société bénéficiaire de l'apport, jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits ou parts reçus lors de l'échange. Il s'agit bien de considérer comme une opération intercalaire la scission ou fusion de l'entreprise apporteuse ou bénéficiaire, conformément au régime aujourd'hui applicable pour les articles 151 octies, 151 octies A et 151 nonies du code général des impôts, précités ;

- en cas de transmission à titre gratuit de l'entreprise (dans les conditions prévues à l'article 41 du code général des impôts), le report est maintenu si le bénéficiaire personne physique accepte de reprendre à son compte la charge fiscale latente. Le texte proposé pour le 2 du IV de l'article 151 octies B retient donc le cas de la transmission à titre gratuit à une ou plusieurs personnes physiques des droits ou parts reçus en rémunération de l'apport ou en échange d'une opération de fusion ou scission (de la société bénéficiaire ou de l'entreprise apporteuse), si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value d'apport à la date à laquelle se réalise l'un des trois événements déterminant la fin du report d'imposition (cf. supra les dispositions du III de l'article 151 octies B), apprécié le cas échéant au niveau du ou des bénéficiaires.

Il n'est pas prévu de mécanisme analogue de maintien du report en cas d'apport des titres sous le régime prévu à l'article 151 octies, précité^{77(*)}, compte tenu des conditions complexes qu'il faudrait mettre en place pour garantir la pérennité du lien entre l'apporteur initial et la société émettrice des titres apportés. De manière générale, il n'est pas prévu de possibilité de « réapport » des titres reçus ou apportés sous un régime de neutralité fiscale.

6. Les obligations déclaratives de l'entreprise apporteuse

Le texte introduit les obligations déclaratives de l'apporteur, identiques à celles prévues à l'article 151 octies, précité.

L'apporteur doit ainsi joindre à sa déclaration de revenus et bénéfices (prévue à l'article 170 du code général des impôts), au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes, un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée. Un décret précise le contenu de cet état.

7. Les obligations déclaratives de la société bénéficiaire et les mesures de coordination

Par coordination, le I du présent article introduit une référence au nouvel article 151 octies B dans les I et II de l'article 54 septies du code général des impôts, afin de mettre en place les obligations déclaratives afférentes au nouveau dispositif.

Comme dans les autres régimes de fusion, l'entreprise absorbante doit donc fournir à l'administration un état faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des éléments considérés, et porter sur un registre les plus-values dégagées sur des éléments d'actif non amortissables et dont l'imposition a été reportée.

De même, le VI du présent article introduit, par coordination, une référence au nouvel article 151 octies B aux I et II de l'article 210-0 A du code général des impôts, qui définit les opérations de fusion et de scission pour l'ensemble des dispositions fiscales.

B. LA PRISE EN COMPTE DU REPORT DANS LE DISPOSITIF D'EXONÉRATION DES ASSOCIÉS CÉDANTS PARTANT À LA RETRAITE

Le III du présent article prévoit, par extension du régime actuel d'exonération, une exonération de la plus-value en report lors du départ à la retraite de l'associé d'une PME cédant ses titres reçus en échange d'apports, s'il remplit les six conditions prévues au I de l'article 151 septies A du code général des impôts. Rappelons que ces conditions cumulatives sont les suivantes :

- l'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans ;
- la cession est réalisée à titre onéreux et porte sur une entreprise individuelle ou sur l'intégralité des droits ou parts détenus par un associé d'une société de personnes transparente ou d'un groupement relevant des articles 8 et 8 ter du code général des impôts ;

- le cédant cesse toute fonction dans l'entreprise individuelle ou la société cédée et fait valoir ses droits à la retraite, soit dans l'année suivant la cession, soit dans l'année précédant celle-ci si ces événements sont postérieurs au 31 décembre 2005 ;

- le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, plus de la moitié des droits de vote de l'entreprise cessionnaire ;

- l'entreprise individuelle cédée, ou la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés, emploie moins de 250 salariés et soit a réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'exercice, soit a un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros ;

- le capital ou les droits de vote de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont cédés ne sont pas détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs PME, de manière continue au cours de l'exercice.

C. L'EXTENSION DU REPORT D'IMPOSITION AUX APPORTS DE TITRES D'ASSOCIÉS D'UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES

Le IV du présent article étend le nouveau dispositif de report aux apports de titres relevant de l'article 151 nonies, précité, soit les titres apportés par des associés exerçant leur activité dans une société de personnes transparente (notamment les SCP).

1. Les conditions d'application du report

Le IV insère un IV bis dans l'article 151 nonies, qui fait référence au nouveau report instauré par l'article 151 octies B et à ses conditions générales d'application (fixées au I de l'article 151 octies B), soit l'apport à une société soumise à un régime réel normal et le plafonnement de la soulte.

Les conditions spécifiques d'application sont en partie reprises de celles figurant au nouvel article 151 octies B pour les apports d'entreprises individuelles :

- l'apport de l'intégralité des parts ou droits (texte proposé pour le premier alinéa du IV bis de l'article 151 nonies) ;

- l'exclusion des titres de sociétés à prépondérance immobilière, selon la même définition que celle figurant au texte proposé pour le II de l'article 151 octies B. De même, le report est possible lorsque la prépondérance immobilière résulte d'actifs d'exploitation (1 du nouveau IV bis de l'article 151 nonies) ;

- la condition selon laquelle la société bénéficiaire de l'apport ou d'autres apports concomitants doit recevoir plus de la moitié des droits de vote de la société dont les droits ou parts sont apportés.

En revanche, il n'est pas exigé, à l'inverse du report afférent aux titres d'entreprises individuelles, que les droits ou parts reçus en rémunération de l'apport soient nécessaires à l'exercice de l'activité. En effet, compte tenu de la nature même de l'opération, l'apporteur sort de facto du champ des sociétés de personnes transparentes régies par l'article 151 nonies, puisqu'il n'exerce plus directement dans la société dont il détient les titres.

2. les conditions de maintien et d'achèvement du report d'imposition

Les dispositions en la matière confortent l'assimilation entre les apports de l'intégralité des titres de sociétés de personnes et ceux d'entreprises individuelles.

Aux termes du texte proposé par le IV du présent article pour le quatrième alinéa du IV bis de l'article 151 nonies, précité, le report d'imposition prend fin, selon les modalités usuelles, en cas de rupture du lien entre l'apporteur et la société bénéficiaire, à l'occasion de la cession par l'apporteur des droits reçus ou de la cession par la société bénéficiaire des droits apportés. Il s'achève donc « à la date de cession, de rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou jusqu'à la date de cession des titres apportés par la société bénéficiaire lorsqu'elle est antérieure ».

De même, les conditions de maintien dérogatoire du report pour des opérations intercalaires sont reprises des actuels III et V de l'article 151 nonies, dont s'inspire le IV du nouvel article 151 octies B pour les apports d'entreprises individuelles, soit :

- « en cas de transmission, à titre gratuit, des droits ou parts reçus en rémunération de l'apport à une ou plusieurs personnes physiques si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent l'engagement de déclarer cette plus-value à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou à la date de cession des titres apportés par la société bénéficiaire lorsqu'elle est antérieure ;

- « en cas d'échange de droits ou parts, résultant d'une fusion ou d'une scission de la société dont les droits ou parts ont été apportés ou de la société bénéficiaire de l'apport jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange ».

Il n'est pas précisé d'obligation déclarative spécifique pour l'apporteur, dans la mesure où le nouveau dispositif, de par son positionnement dans l'article, se retrouve dans le champ de l'actuel VI de l'article 151 nonies, qui aménage d'ores et déjà des obligations déclaratives. Celles-ci sont analogues à celles prévues pour les apports d'entreprises individuelles : le ou les bénéficiaires du report doivent joindre à leur déclaration, au

EFI neutralité fiscale des apports janvier08

titre de l'année de réalisation des plus-values en report et des années suivantes, un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée.

Article 19 de la LOI n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007

I. - Dans la première phrase du I et du premier alinéa du II de l'article 54 septies du code général des impôts, après la référence : « 151 octies A, », est insérée la référence : « 151 octies B, ».

II. - Après l'article 151 octies A du même code, il est inséré un article 151 octies B ainsi rédigé :

« Art. 151 octies B. - I. - Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies résultant de l'échange de droits et parts effectué à l'occasion de l'apport de tels droits ou parts à une société soumise à un régime réel d'imposition peuvent faire l'objet d'un report d'imposition dans les conditions prévues au II. Toutefois, en cas d'échange avec soulte, la plus-value réalisée est, à concurrence du montant de la soulte reçue, comprise dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel intervient l'apport. Le montant imposable peut être soumis au régime des plus-values à long terme prévu à l'article 39 duodécies, dans la limite de la plus-value réalisée sur les droits ou parts détenus depuis deux ans au moins.

« Ces dispositions ne sont pas applicables si la soulte excède 10 % de la valeur nominale des droits sociaux attribués ou si la soulte excède la plus-value réalisée.

« II. - L'application du I est subordonnée aux conditions suivantes :

« 1° L'apporteur est une personne physique qui exerce une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole à titre professionnel au sens du I de l'article 151 septies ;

« 2° L'apport porte sur l'intégralité des droits ou parts nécessaires à l'exercice de l'activité, détenus par le contribuable et inscrits à l'actif de son bilan ou dans le tableau des immobilisations.

« Pour l'application du présent 2°, ne sont pas réputés nécessaires à l'exercice de l'activité les droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui ne sont pas affectés par l'entreprise à sa propre exploitation, de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur de tels biens et conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;

« 3° La société bénéficiaire reçoit, à l'occasion de l'apport mentionné au 2° ou d'autres apports concomitants, plus de 50 % des droits de vote ou du capital de la société dont les droits et parts sont apportés ;

« 4° Les droits et parts reçus en rémunération de l'apport sont nécessaires à l'exercice de l'activité de l'apporteur.

« III. - Le report d'imposition prend fin lorsque :

« 1° L'apporteur cesse d'exercer une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole à titre professionnel au sens du I de l'article 151 septies ;

« 2° Les droits ou parts reçus en rémunération de l'apport ou les droits ou parts apportés sont cédés, rachetés ou annulés ;

« 3° Les droits ou parts reçus en rémunération de l'apport cessent d'être nécessaires à l'exercice de l'activité de l'apporteur.

« IV. - Par dérogation au 2° du III, le report d'imposition prévu au I est maintenu :

« 1° En cas d'échange de droits ou parts résultant d'une fusion ou d'une scission de la société dont les droits ou parts ont été apportés ou de la société bénéficiaire de l'apport jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits ou parts reçus lors de l'échange ;

« 2° En cas de transmission, dans les conditions prévues à l'article 41, à une ou plusieurs personnes physiques des droits ou parts reçus en rémunération de l'apport ou des droits ou parts reçus en échange d'une opération mentionnée au 1° si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value d'apport à la date où l'un des événements mentionnés au III, appréciés le cas échéant au niveau du ou des bénéficiaires, se réalise.

« V. - L'apporteur doit joindre à la déclaration prévue à l'article 170 au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée. Un décret précise le contenu de cet état.

« L'option pour le bénéfice du régime défini au présent article est exclusive de celui des régimes prévus au II de l'article 93 quater et aux articles 151 septies, 151 septies A, 151 octies, 151 octies A et 238 quinquies. »

III. - L'article 151 septies A du même code est ainsi modifié :

1° A la fin du I bis, les mots : « et des I et II de l'article 151 octies A » sont remplacés par les mots : « , des I et II de l'article 151 octies A et du I de l'article 151 octies B » ;

2° Dans le premier alinéa du IV bis, après la référence : « 151 octies A », sont insérés les mots : « , du I de l'article 151 octies B ».

IV. - Après le IV de l'article 151 nonies du même code, il est inséré un IV bis ainsi rédigé :

« IV bis. - Le I de l'article 151 octies B est applicable à l'apport de l'intégralité des droits ou parts mentionnés au I du présent article dans les conditions suivantes :

« 1° L'actif de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont apportés n'est pas principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis qui ne sont pas affectés par la société ou le groupement à sa propre exploitation, de droits afférents à un contrat de crédit-bail portant sur de tels biens et conclu dans les conditions prévues au 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier, de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts ;

« 2° La société bénéficiaire reçoit, à l'occasion de l'apport mentionné au 1° ou d'autres apports concomitants, plus de 50 % des droits de vote de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont apportés.

« Le report d'imposition prend fin à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou jusqu'à la date de cession des titres apportés par la société bénéficiaire lorsqu'elle est antérieure.

« Ce report d'imposition est maintenu :

« a) En cas de transmission, à titre gratuit, des droits ou parts reçus en rémunération de l'apport à une ou plusieurs personnes physiques si le ou les bénéficiaires de la transmission prennent l'engagement de déclarer cette plus-value à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou à la date de cession des titres apportés par la société bénéficiaire lorsqu'elle est antérieure ;

« b) En cas d'échange de droits ou parts, résultant d'une fusion ou d'une scission de la société dont les droits ou parts ont été apportés ou de la société bénéficiaire de l'apport jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange. »

V. - Dans le premier alinéa du I et le II de l'article 210-0 A du même code, après la référence : « 151 octies A », est insérée la référence : « 151 octies B, ».

VI. - Le présent article est applicable aux apports réalisés à compter du 1er janvier 2007.
EFI neutralité fiscale des apports janvier08