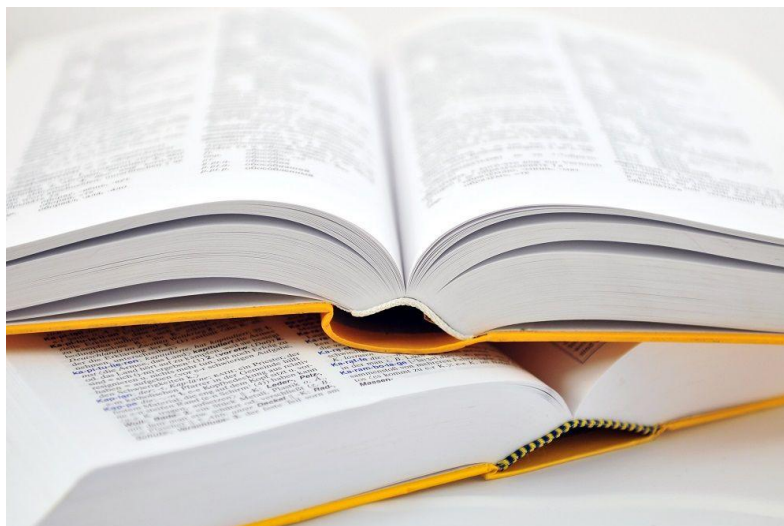


Apport-Cession : Que se passe-t-il si vous ne respectez pas les délais ?



Si la holding cède les titres dans le délai de 3 ans après l'apport, le maintien du report d'imposition de la plus-value constatée lors de l'apport est conditionné à son engagement de réinvestissement : quelles formalités ? quels délais ? quels enjeux ?

Lorsque la holding cède les titres de la filiale dans un délai de 3 ans suivant leur apport, **elle doit s'engager à réinvestir une partie du prix de cession** dans une activité éligible sous 2 ans pour bénéficier du maintien du report d'imposition grâce au dépôt d'une attestation. Les textes ne précisant pas expressément les conséquences en cas de dépôt de cette attestation *a posteriori*, l'administration peut se montrer tolérante comme sévère.

Pour prévenir le risque pesant sur l'expiration du report et / ou un contentieux fiscal, **il est fortement recommandé de veiller au respect des obligations déclaratives de la holding l'année suivant celle de la cession.**

Attention, lorsque le contribuable sait qu'il ne respectera pas les obligations de emploi, il n'a pas intérêt à déposer son engagement de réinvestissement. En effet, s'il dépose cet engagement et ne respecte pas les obligations de emploi par la suite :

- bien qu'il bénéficie du report pendant plus de temps, il fait également courir les intérêts de retard durant 2 ans de plus : c'est-à-dire entre la date de l'apport des titres et la date d'expiration du délai de réinvestissement de 2 ans suivant la cession ;
- le délai de reprise de l'administration fiscale court jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit la date d'expiration du délai de réinvestissement (et non à compter de la cession par la holding, soit 2 ans de plus).

Quelles sont les obligations déclaratives ?

La société holding bénéficiaire de l'apport qui cède les titres apportés dans un délai de 3 ans à compter de la date de l'apport, doit prendre l'engagement d'investir 60 % du produit de leur cession dans un délai de 2 ans à compter de la cession.

Avant la parution du décret d'application (avant 2016)

Avant le 22 février 2016, l'administration a pu admettre que les preuves de l'engagement de réinvestissement découlaient d'un faisceau d'indices.

L'intention de réinvestissement a pu être démontrée par :

- la production des attestations d'engagement établies à l'en-tête de la société holding ayant, *a priori*, été rédigées par le gérant au cours des opérations de contrôle de comptabilité et transmises à l'administration fiscale ;
- le fait que le gérant a indiqué que ces attestations avaient été présentées concomitamment aux déclarations de résultat de la holding ;
- la plus-value d'apport des titres qui n'a pas été déclarée dans la déclaration de revenus souscrite au titre de l'année de l'apport par le contribuable ;
- la holding a tenté un réinvestissement tardif du prix de cession.

Au cas d'espèce, l'enjeu portait sur la date d'expiration du report d'imposition faisait courir le délai de reprise de l'administration fiscale :

- les contribuables invoquaient un terme au jour de la cession en arguant qu'ils n'avaient pas respecté les conditions de forme (engagement de réinvestissement) ;
- l'administration fiscale invoquait un terme à l'expiration du délai de 2 ans suivant la cession des titres de la filiale en arguant que les contribuables n'avaient pas respecté les conditions de fond (réinvestissement du prix de cession).

Dans cette décision, les juges ont admis qu'un engagement de réinvestissement du prix de cession des titres apportés avait été implicitement pris par la holding.

Depuis la parution du décret d'application (depuis 2016)

Depuis le 22 février 2016, pour conserver le bénéfice du report d'imposition de la plus-value constatée lors de l'apport, le contribuable et la holding doivent respecter des conditions de forme précises :

Opération concernée	Obligations déclaratives	
	Par le contribuable	Par la holding
Au titre de l'année de l'apport des titres de la société opérationnelle à une holding par le contribuable (année N)	Déclarer le montant de la plus-value en report lors de la <u>déclaration annuelle des revenus</u> (avril à juin N+1 pour déclarer les revenus de l'année N). Pour cela, le contribuable doit <u>compléter le formulaire n°2074-I</u> « Déclaration spéciale des plus-values en report d'imposition » et <u>reporter les montants dans les 2042, 2042 C et 2074.</u> Sur demande de l'administration fiscale, le contribuable doit également <u>joindre à la n°2074-I une attestation émise par la holding.</u>	La holding doit <u>fournir une attestation au contribuable</u> ayant apportés les titres en précisant qu'elle est informée que les titres qui lui ont été apportées font l'objet d'une plus-value en report d'imposition.
Au titre des années suivantes (N+1 jusqu'à l'expiration du report d'imposition de la plus-value)	<u>Déclarer la plus-value en report en case 8UT lors de la déclaration annuelle des revenus</u> uniquement dans la 2042 (avril à juin)	
Au titre de l'année de la cession des titres de la société opérationnelle apportés par la holding lorsqu'elle intervient moins de 3 ans après l'apport	Le contribuable doit déclarer cet événement dans l'état de suivi des plus-values en report d'imposition figurant sur la déclaration n°2074-I annexée à la n°2074§ 50	La holding doit <u>annexer une attestation à sa déclaration de résultat</u> de l'année de la cession <u>l'engageant à investir</u>, dans un délai de 2 ans, au moins 60 % du produit de la cession des titres La holding transmet une copie de l'attestation au contribuable ayant réalisé l'apport des titres grevés d'une plus-value en report d'imposition.

Au titre de l'année de réinvestissement d'une partie du prix de cession (60 %) dans une activité éligible par la holding		La holding doit <u>annexer une attestation à sa déclaration de résultat</u> de l'année du réinvestissement <u>déclarant qu'elle a respecté les conditions de réinvestissement dans le délai imparti</u> (montant, nature, date). La holding transmet une copie de l'attestation au contribuable ayant réalisé l'apport des titres grevés d'une plus-value en report d'imposition.
---	--	--

Quelles sont les conséquences en cas de non-respect des obligations déclaratives et des conditions de réinvestissement ?

Non-respect des obligations déclaratives (condition de forme)

Pour les cessions réalisées jusqu'en 2015

L'administration fiscale n'est pas fondée à remettre en cause le report d'imposition de la plus-value réalisée lors de l'apport au motif qu'aucun engagement de réinvestissement n'a été souscrit l'année de la cession des titres apportés, dès lors que l'engagement peut être démontré par un faisceau d'indices.

En effet, la holding bénéficiaire n'était assujettie à aucune obligation déclarative précise conditionnant son éligibilité au régime du report faute de parution du décret d'application. Il n'en demeure pas moins que le contribuable doit apporter la preuve de l'intention de réinvestissement.

Pour les cessions réalisées à partir de 2016

Lorsque aucun engagement de réinvestissement n'a été pris dans les conditions fixées par décret, le report d'imposition prend fin.

L'impôt de plus-value est alors exigible l'année de la cession par la holding, contrairement au non-respect de la condition de réinvestissement qui met fin au report d'imposition au titre de l'année au cours de laquelle le délai de 2 ans expire.

Exemple :

Le 1er janvier 2025, les titres d'une SARL A sont apportés à une SAS B.

La plus-value des titres de la SARL A est automatiquement placée en report d'imposition (toutes conditions remplies par ailleurs).

Le 1er janvier 2026, les titres de la SARL A sont cédés par la SAS B.

La SAS B ayant cédé les titres de la SARL A après une seule année de détention (= moins de 3 ans après l'apport), elle doit s'engager à réinvestir 60 % du prix de cession avant le 1er janvier 2028 (= délai de 2 ans après la cession) pour conserver le report d'imposition constatée en 2025.

Si la SAS B n'a pas explicitement pris cet engagement de réinvestissement, l'impôt de plus-value des titres de la SARL A constatée lors de l'apport en 2026 est alors exigible au titre de l'année 2026, année de cession des titres (selon les règles d'assiette et dans les conditions

Non-respect des obligations de réinvestissement (condition de fond)

Il est prévu, quelle que soit la date de cession, que le non-respect de la condition de réinvestissement (condition de fond) met fin au report d'imposition au titre de l'année au cours de laquelle le délai de 2 ans expire, contrairement au non-respect de la condition de forme qui met fin au report d'imposition au titre de la cession.

Exemple :

Le 1er janvier 2025, les titres d'une SARL A sont apportés à une SAS B.

La plus-value des titres de la SARL A est automatiquement placée en report d'imposition (toutes conditions remplies par ailleurs).

Le 1er janvier 2026, les titres de la SARL A sont cédés par la SAS B.

La SAS B ayant cédé les titres de la SARL A après une seule année de détention (= moins de 3 ans après l'apport), elle doit s'engager à réinvestir 60 % du prix de cession avant le 1er janvier 2028 (= délai de 2 ans après la cession) pour conserver le report d'imposition sur la plus-value constatée en 2025.

Si le 1er janvier 2028, la SAS B n'a pas réinvesti le prix de cession de la SARL A, l'impôt sur la plus-value des titres de la SARL A constatée lors de l'apport en 2025 est alors exigible au titre de l'année 2028 (selon les règles d'assiette et dans les conditions d'imposition applicables en 2025).

Quel est le surcoût fiscal en cas de manquement ?

La fin du report d'imposition entraîne l'imposition effective de la plus-value en report :

- à l'impôt sur le revenu (IR) ;
- à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR) ;
- à la contribution différentielle sur les hauts revenus (CDHR) ;
- aux prélèvements sociaux (PS).

En cas de manquement (à la condition de forme et / ou à celle de fond), des surcoûts financiers peuvent s'ajouter à ces impositions.

Intérêt de retard

L'intérêt de retard est dû par le contribuable dans les conditions suivantes :

- L'assiette est constituée des impositions qui auraient initialement dues être acquittées l'année de l'apport (IR, CEHR, CDHR, PS) ;
- Le taux de l'intérêt de retard est de 0,20 % par mois (soit 2,4 % par an) ;
- Le délai court de la date de l'apport des titres jusqu'au dernier jour du mois du paiement.

Majoration de retard

Lorsque le contribuable a délibérément manqué à ses obligations, une pénalité pour manquement délibéré de 40 % peut s'ajouter à ces impositions et aux intérêts de retard.

Quel est le délai de reprise de l'administration fiscale ?

La plus-value placée en report d'imposition peut être contrôlée et rectifiée par l'administration fiscale, dans certaines limites.

Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit la date de survenance de l'événement qui entraîne l'expiration du report d'imposition.

Non-respect des obligations déclaratives (condition de forme)

Ainsi, lorsque aucun engagement de réinvestissement n'a été pris par la holding, l'expiration du report d'imposition est établie au jour de la cession des titres de la filiale par cette dernière.

L'administration fiscale a donc jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit la cession pour exercer son droit de reprise.

Exemple :

Le 1er janvier 2025, les titres d'une SARL A sont apportés à une SAS B.

La plus-value des titres de la SARL A est automatiquement placée en report d'imposition (toutes conditions remplies par ailleurs).

Le 1er janvier 2026, les titres de la SARL A sont cédés par la SAS B.

La SAS B ayant cédé les titres de la SARL A après une seule année de détention (= moins de 3 ans après l'apport), elle doit s'engager à réinvestir le prix de cession avant le 1er janvier 2028 (= délai de 2 ans après la cession) pour conserver le report d'imposition sur la plus-value constatée en 2025.

Si la SAS B n'a pas explicitement pris cet engagement de réinvestissement, l'administration fiscale a jusqu'au 31 décembre 2029 pour contrôler et rectifier la plus-value placée en report d'imposition.

Non-respect des obligations de réinvestissement (condition de fond)

En revanche, lorsque la holding bénéficiaire de l'apport a pris l'engagement de réinvestissement mais ne l'a pas respecté, l'expiration du report d'imposition est établie au terme des deux ans qui suivent la cession des titres de la filiale par cette dernière.

L'administration fiscale a donc trois ans à compter de l'expiration des 2 ans suivant la cession pour exercer son droit de reprise.

Exemple :

Le 1er janvier 2025, les titres d'une SARL A sont apportés à une SAS B.

La plus-value des titres de la SARL A est automatiquement placée en report d'imposition (toutes conditions remplies par ailleurs).

Le 1er janvier 2026, les titres de la SARL A sont cédés par la SAS B.

La SAS B ayant cédé les titres de la SARL A après une seule année de détention (= moins de 3 ans après l'apport), elle doit s'engager à réinvestir le prix de cession avant le 1er janvier 2028 (= délai de 2 ans après la cession) pour conserver le report d'imposition sur la plus-value constatée en 2025.

Si le 1^{er} janvier 2028, la SAS B n'a pas réinvesti le prix de cession de la SARL A, l'administration fiscale a jusqu'au 31 décembre 2031 pour contrôler et rectifier la plus-value placée

Vous souhaitez prendre contact avec notre ingénieur patrimonial ?

✉ info@maubourg-entreprise.fr

☎ (33) 1 42 85 80 00