BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

5 G-5-09

N°70 DU 16 JUILLET 2009

INSTRUCTION DU 15 JUILLET 2009

IMPOT SUR LE REVENU. BENEFICES NON COMMERCIAUX. PRODUITS DE LA PROPRIETE INDUSTRIELLE. APPORT DES ELEMENTS DE LA PROPRIETE INDUSTRIELLE A UNE SOCIETE. AMENAGEMENT DU REGIME DE REPORT DE LA PLUS VALUE D'APPORT PREVU AU I TER DE L'ARTICLE 93 QUATER DU CGI. ARTICLE 14 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2008.

(C.G.I., art. 93 quater I ter)

NOR : ECE L 09 10054 J

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

Le II de l'article 14 de la loi de finances pour 2008 (n°2007-1822 du 24 décembre 2007) modifie le ré gime de report d'imposition prévu au I ter de l'article 93 quater en cas d'apport en société d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel par un inventeur personne physique.

Les aménagements suivants ont été apportés à ce régime :

- le report d'imposition de la plus-value est désormais maintenu jusqu'à la date de cession, de rachat, d'annulation ou de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou, si elle intervient antérieurement, jusqu'à la date de cession par la société bénéficiaire de l'apport du brevet, de l'invention brevetable ou du procédé de fabrication industriel ;

- la plus-value en report d'imposition est réduite d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention échue des droits reçus en rémunération de l'apport au-delà de la cinquième ;

- le report d'imposition est maintenu en cas d'échange des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport résultant d'une fusion ou d'une scission, jusqu'à la date de cession, de rachat, d'annulation ou de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus lors de l'échange ;

- en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou reçus lors de l'échange résultant d'une fusion ou d'une scission, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value lors de la cession, du rachat, de l'annulation ou de la transmission à titre gratuit des droits sociaux.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux apports réalisés à compter du 26 septembre 2007.

•

INTRODUCTION

1. Le II de l'article 14 de la loi de finances pour 2008 (n°2007-1822 du 24 décembre 2007) modifie le ré gime de report d'imposition prévu au I ter de l'article 93 quater du code général des impôts en cas d'apport en société d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel qui remplit les conditions mentionnées aux a, b et c du 1 de l'article 39 terdecies par un inventeur personne physique.

2. Les aménagements portent tout d'abord sur les événements mettant fin au report d'imposition. Ainsi, si la cession ou le rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport continuent d'emporter la fin du report d'imposition, il en est dorénavant de même en cas de transmission à titre gratuit de ces droits ou de cession par la société bénéficiaire de l'apport de l'élément reçu en apport. A l'inverse du régime antérieur, il n'est plus mis fin automatiquement au report au terme du délai de cinq ans suivant la réalisation de l'apport.

Ensuite, le législateur a prévu le maintien du report d'imposition en cas d'échange des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport résultant d'une fusion ou d'une scission. De la même façon, en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique de droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou reçus lors de l'échange résultant d'une fusion ou d'une scission, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value lors de la cession, du rachat, de l'annulation ou de la transmission à titre gratuit des droits sociaux.

Enfin, il est instauré un abattement pour durée de détention de la plus-value d'apport. Ainsi, la plus-value en report fait l'objet d'un abattement d'un tiers par année de détention échue des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport, au-delà de la cinquième.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux apports de brevets, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication réalisés à compter du 26 septembre 2007.

Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

CHAPITRE 1 :

RAPPEL DU RÉGIME ANTÉRIEUR À L'ARTICLE 14 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2008

3. Le I ter de l'article 93 quater permet aux inventeurs personnes physiques imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux qui apportent un brevet, une invention brevetable ou un procédé de fabrication industriel à une société chargée de l'exploiter, de demander le report d'imposition de la plus-value réalisée à cette occasion :

- jusqu'à la cinquième année suivant celle de l'apport ;
- ou si elle est antérieure, jusqu'à la date de la cession ou du rachat des droits reçus en rémunération de l'apport.

4. L'apport doit porter sur un brevet, une invention brevetable ou un procédé de fabrication industriel qui remplit les conditions mentionnées aux a, b, et c du 1 de l'article 39 terdecies.

Pour plus de précisions sur ces notions, il est renvoyé aux commentaires de la doctrine administrative référencée DB 5 G 1143, n^{os} 5 et suivants en date du 15 septembre 2000 et DB 4 B 2221, n^{os} 5 et suivants en date du 7 juin 1999.

5. La société bénéficiaire de l'apport peut être une société de personnes ou une société de capitaux, quel que soit son régime fiscal. Elle doit notamment avoir pour objet l'exploitation du droit de propriété industrielle qui lui est apporté.

6. L'apport en société ne peut être rémunéré que par la remise de droits sociaux, à l'exclusion de toute autre forme de contrepartie (ouverture d'un compte courant, versement de sommes d'argent, prise en charge de dettes...).

7. Le report d'imposition prévu au I ter de l'article 93 quater constitue une faculté offerte au contribuable. Il n'est donc applicable que sur demande expresse de sa part. Dès lors, si le contribuable n'opte pas pour le report d'imposition de la plus-value d'apport, cette dernière sera imposée dans les conditions de droit commun[1].

8. La plus-value qui a bénéficié du report d'imposition est imposable au titre de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'apport a été effectué. Toutefois, la cession ou le rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport met fin au report d'imposition lorsque cet événement intervient avant l'expiration du délai de cinq ans.

9. Ce régime n'est pas cumulable avec les dispositifs d'exonération des plus-values professionnelles prévus aux articles 151 septies, 151 septies A et 238 quindecies.

10. La demande de report d'imposition, établie sur papier libre, doit être jointe à la déclaration des résultats de l'année au cours de laquelle l'apport en société a été effectué.

Le bénéfice du report d'imposition est, en outre, subordonné au respect des obligations déclaratives prévues au II de l'article 151 octies.

L'apporteur doit ainsi joindre à la déclaration d'ensemble de ses revenus (n°2042) de l'année en cour s à la date de l'apport et des années suivantes jusqu'à celle de l'expiration du report, un état conforme au modèle prévu à l'article 41-0 A bis de l'annexe III au code général des impôts (voir DB 4 B 3512 en date du 7 juin 1999, annexe I).

En application du I de l'article 1763, le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état de suivi prévu au II de l'article 151 octies entraîne l'application d'une amende de 5 % des sommes omises.

11. Pour plus de précisions sur ce régime, il est renvoyé à la doctrine administrative 5 G 431 n^{os} 18 et suivants en date du 15 septembre 2000.

CHAPITRE 2 :

AMENAGEMENTS APPORTÉS PAR LA LOI DE FINANCES POUR 2008

12. Le II de l'article 14 de la loi de finances pour 2008 aménage le régime de report d'imposition de la plus-value d'apport prévu au I ter de l'article 93 quater en cas d'apport en société d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel qui remplit les conditions mentionnées aux a, b et c du 1 de l'article 39 terdecies par un inventeur personne physique.

13. Les principales modifications apportées à ce régime concernent les événements mettant fin au report d'imposition de la plus-value, les situations dans lesquelles le report d'imposition est maintenu et enfin l'instauration d'un abattement pour durée de détention permettant une exonération totale de la plus-value en report au terme de la huitième année de détention des droits sociaux suivant celle de la réalisation de l'apport.

14. En ce qui concerne le champ du dispositif (personnes et produits concernés, caractéristiques de l'apport et nature du bénéficiaire), le caractère optionnel du report, le calcul de la plus-value et les obligations déclaratives de l'apporteur, les précisions figurant dans la doctrine administrative 5 G 431 en date du 15 septembre 2000 aux n^{os} 19 à 23 et au n°25 demeurent applicables dans le cadre du nouveau régime.

Il en est de même des règles de non-cumul de régimes mentionnées au n°9.

Section 1 :

Evénements mettant fin au report d'imposition de la plus-value d'apport

15. Désormais, le terme du délai de cinq ans suivant la date de réalisation de l'apport du brevet, de l'invention brevetable ou du procédé de fabrication n'entraîne plus l'imposition automatique de la plus-value en report. En revanche, la cession de l'élément apporté par la société bénéficiaire de l'apport, la transmission à titre gratuit ou l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport entraînent en règle générale la fin du report d'imposition.

A. CESSION, RACHAT OU ANNULATION DES DROITS SOCIAUX REÇUS EN RÉMUNÉRATION DE L'APPORT

16. Il est mis fin au report d'imposition de la plus-value d'apport en cas de cession, de rachat ou d'annulation des droits sociaux reçus par l'apporteur personne physique en rémunération de l'apport.

17. La cession s'entend notamment de la vente, de l'échange ou de l'apport en société des droits sociaux. Le rachat s'entend du rachat par la société de ses propres titres. L'annulation des titres correspond à tout événement entraînant la disparition juridique des titres, à la suite d'une réduction de capital ou de la dissolution de la société bénéficiaire de l'apport notamment.

En cas de cession, de rachat ou d'annulation d'une partie seulement des droits sociaux, seule la fraction correspondante de la plus-value en report est imposée, le surplus pouvant continuer à bénéficier du report d'imposition.

B. TRANSMISSION A TITRE GRATUIT DES DROITS SOCIAUX REÇUS EN RÉMUNÉRATION DE L'APPORT

18. Il est également mis fin au report d'imposition de la plus-value d'apport en cas de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération par l'apporteur[2].

19. Par transmission à titre gratuit, il convient d'entendre toute mutation emportant transfert de propriété à titre gratuit, c'est-à-dire celles qui ne requièrent, en principe, aucune contrepartie de la part de leur bénéficiaire.

Les mutations à titre gratuit peuvent résulter du décès de leur auteur (transmissions ab intestat ou testamentaires) ou être réalisées entre vifs (donations).

De la même façon que pour les cessions, rachats ou annulations de titres, en cas de transmission à titre gratuit portant sur une partie seulement des droits sociaux, seule la fraction correspondante de la plus-value en report est imposée, le surplus pouvant continuer à bénéficier du report d'imposition.

C. CESSION PAR LA SOCIETE BENEFICIAIRE DE L'APPORT DU BREVET, DE L'INVENTION BREVETABLE OU DU PROCEDE DE FABRICATION INDUSTRIEL

20. Il est mis fin au report d'imposition de la plus-value constatée lors de l'apport lorsque la société bénéficiaire de l'apport cède l'élément apporté.

21. Les opérations de cession s'entendent de toute opération entraînant la sortie de l'actif de l'entreprise des éléments en cause.

Pour plus de précisions sur la notion de cession, il est renvoyé aux commentaires de la doctrine administrative 4 B 123 n^{os} 10 et suivants du 7 juin 1999.

Section 2 :

Maintien du report d'imposition dans certaines situations

A. ECHANGE DES DROITS SOCIAUX reçus en rémunération de l'apport

22. En principe, l'échange de droits sociaux reçus en rémunération de l'apport met fin au report d'imposition de la plus-value d'apport (cf. n°17).

Toutefois, en application du deuxième alinéa du I ter de l'article 93 quater, le report d'imposition est maintenu en cas d'échange des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de cession, de rachat, d'annulation ou de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus lors de l'échange.

Cette solution peut être mise en œuvre à l'occasion de plusieurs opérations d'échanges successives.

I. Opérations concernées

23. Les opérations de fusion et de scission sont celles définies au I de l'article 210-0 A. Sont toutefois exclues les opérations entrant dans les prévisions du II du même article, c'est à dire les opérations de fusion ou de scission n'entrant pas dans le champ d'application de la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990, lorsqu'une société, apporteuse ou bénéficiaire d'un apport, a son siège dans un Etat ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales[3].

Dans l'hypothèse d'une dissolution par fusion ou scission de la société bénéficiaire de l'apport ne répondant pas à la définition donnée au I de l'article 210-0 A ou entrant dans les prévisions du II de cet article, le report d'imposition cesse dès la

date de réalisation de l'échange des titres.

Pour le maintien du report, il n'est en revanche pas nécessaire que l'opération soit réalisée sous le bénéfice du régime spécial des fusions prévu aux articles 210 A et 210 B.

II. Portée du régime

24. Lorsque l'échange de droits sociaux résulte d'une fusion ou d'une scission telle que définie ci-dessus (n°23), le report d'imposition est intégralement maintenu que l'échange soit ou non assorti d'une soulte, dans la mesure ou celle-ci n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres de la société absorbante ou des sociétés bénéficiaires des apports conformément au I de l'article 210-0 A.

Le maintien du report s'applique de plein droit et n'est donc pas subordonné à une option du contribuable.

25. Bien entendu, la plus-value d'échange de titres est imposable dans les conditions de droit commun soit dans les conditions prévues aux articles 39 duodecies à 39 quindecies, soit dans les conditions prévues aux articles 150-0 A et suivants.

Ces plus-values sont toutefois susceptibles de bénéficier des sursis d'imposition prévus au 7 bis de l'article 38 ou à l'article 150-0 B.

B. TRANSMISSION A TITRE GRATUIT DES DROITS SOCIAUX REÇUS EN RÉMUNÉRATION DE L'APPORT

26. En principe, la transmission à titre gratuit des droits ou parts reçus en rémunération de l'apport réalisée sous le régime du I ter de l'article 93 quater met fin au report d'imposition des plus-values (cf. n^{os} 18 et 19).

Toutefois, le troisième alinéa du I ter de l'article 93 quater autorise le maintien du report d'imposition de la plus-value d'apport lorsque le ou les bénéficiaires de la transmission prennent l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value lors de la cession, du rachat, de l'annulation ou de la transmission à titre gratuit des droits sociaux.

Cette solution peut être mise en œuvre à l'occasion de plusieurs transmissions à titre gratuit successives.

Le maintien du report est susceptible de s'appliquer en cas de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport mais aussi des droits sociaux reçus lors de l'échange résultant d'une fusion ou d'une scission lorsque ces opérations ont été réalisées dans des conditions autorisant le maintien du report lors de l'échange des titres (cf. n^{os} 22 et suivants).

Le report est maintenu, sous les mêmes conditions, à l'occasion de transmissions à titre gratuit successives des droits sociaux.

I. Opérations concernées

27. Le dispositif est réservé aux mutations à titre gratuit, c'est-à-dire à celles emportant transfert de propriété et qui ne requièrent, en principe, aucune contrepartie de la part de leur bénéficiaire[4].

Ainsi, en cas de transmission moyennant le versement d'une somme en capital ou sous forme de rente viagère, l'opération en cause ne peut s'analyser en une transmission à titre gratuit pour l'application du présent dispositif même si la charge (capital ou rente viagère) est nettement inférieure à la valeur des droits sociaux transmis.

28. Le bénéficiaire de la transmission à titre gratuit s'entend de la personne physique titulaire de droits du fait et au titre de la seule transmission, qu'il existe ou non des liens de parenté entre elle et l'auteur de la transmission.

II. Contenu de la transmission

29. La transmission à titre gratuit doit porter sur les droits sociaux grevés du report d'imposition. Il n'est toutefois pas exigé que la transmission porte sur l'intégralité des parts ou actions détenues par la personne à l'origine de la transmission.

En revanche, la transmission de la seule nue-propriété ou du seul usufruit des droits sociaux détenus ne peut bénéficier du présent dispositif.

30. Elle peut par ailleurs être effectuée au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires.

III. Forme de l'engagement du ou des bénéficiaires

31. Le bénéficiaire de la transmission à titre gratuit des droits doit prendre l'engagement formel d'acquitter l'impôt sur la plus-value dont la taxation a été préalablement reportée.

32. L'engagement peut résulter d'une mention expresse inscrite dans l'acte authentique constatant la transmission, ou bien être pris dans un acte sous seing privé ayant date certaine. Il doit comporter notamment, l'indication du montant de la plus-value ayant bénéficié du report d'imposition initial et la date de sa réalisation.

Le donateur ou, en cas de succession, les ayants droit du défunt ainsi que les bénéficiaires de la transmission doivent joindre à leur déclaration de revenus de l'année au cours de laquelle la transmission est intervenue, un exemplaire de l'engagement accompagné, le cas échéant, de l'acte constatant la transmission à titre gratuit.

IV. Modalités d'imposition de la plus-value

33. La plus-value en report à la charge du donataire ou de l'héritier devient imposable si les droits ou parts transmis font l'objet d'une cession, d'un rachat, d'une annulation ou d'une nouvelle transmission à titre gratuit dans les conditions décrites précédemment (n^{os} 15 et suivants).

34. Bien évidemment, lorsque la personne qui transmet à titre gratuit[5] acquitte l'impôt correspondant à la plus-value en report sur les droits sociaux reçus, le ou les bénéficiaires ne supportent plus aucune fiscalité au titre de cette plus-value. En cas de succession, chaque héritier peut choisir de maintenir le report d'imposition à hauteur des droits qu'il reçoit indépendamment de la décision des autres ayants droit, dès lors qu'il prend l'engagement mentionné ci-dessus n°31.

Section 3 :

Instauration d'un abattement pour durée de détention

35. L'imposition de la plus-value constatée lors de l'apport d'un brevet, d'une invention brevetable ou d'un procédé de fabrication industriel à une société peut, sur demande expresse du contribuable, faire l'objet d'un report jusqu'à la date de cession, de rachat, d'annulation ou de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou, si elle intervient antérieurement, jusqu'à la date de cession par la société bénéficiaire de l'apport du brevet, de l'invention brevetable ou du procédé de fabrication.

36. La plus-value en report d'imposition est réduite d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention échue des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport au-delà de la cinquième. La mise en œuvre de cet abattement suppose donc qu'aucun événement ne mettant fin au report ne se soit réalisé au terme d'une période de six années à compter de la date d'apport.

A. COMPUTATION DU DÉLAI DE DÉTENTION

37. Le point de départ pour le calcul du délai de détention des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport correspond à la date de réalisation de l'apport.

Il s'agit de la date de réalisation juridique de l'apport et non de sa date d'effet, dans l'hypothèse où les parties ont donné un effet rétroactif ou différé à l'opération d'apport. En effet, cette date correspond à la date d'émission des droits sociaux.

38. Le délai de détention des droits reçus en rémunération de l'apport se calcule par période de douze mois échue. Dès lors, pour bénéficier de l'abattement, l'inventeur devra justifier d'au moins six années de détention des droits reçus en rémunération de l'apport.

39. En cas d'échange de droits sociaux reçus en rémunération de l'apport résultant d'une fusion ou d'une scission ne remettant pas en cause le report d'imposition (cf. n^{os} 22 et 23), le délai de détention continue de courir sans interruption. Il se détermine donc à compter de l'opération d'apport initiale.

La même solution s'applique en cas de transmission à titre gratuit des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ainsi que dans l'hypothèse d'une succession d'opérations de transmission à titre gratuit ou d'échanges des droits sociaux n'ayant pas entraîné la fin du report d'imposition.

40. Le terme du délai de détention des titres reçus en rémunération de l'apport correspond à la date de réalisation de l'un des événements mettant fin au report d'imposition (cf. n^{os} 15 et suivants).

B. CALCUL DU TAUX D'ABATTEMENT

41. L'abattement pour durée de détention est égal :

- à 1/3 de la plus-value d'apport à partir de six années complètes de détention des droits sociaux ;
- à 2/3 de la plus-value d'apport à partir de sept années complètes de détention des droits sociaux ;
- à 100 % de la plus-value d'apport à partir de huit années révolues de détention des droits sociaux.

L'application de l'abattement pour durée de détention aboutit à l'exonération définitive de la plus-value d'apport au terme de la huitième année de détention des droits sociaux suivant celle de réalisation de l'apport lorsque aucun événement mettant fin au report d'imposition n'est intervenu avant ce terme.

42. Exemple

M. X, inventeur indépendant, apporte un brevet à la société Y le 15 juin 2008. Il constate à cette occasion une plus-value d'apport de 60 000 €. La plus-value d'apport mise en report correspond à l'intégralité de la valeur des titres Y émis par la société bénéficiaire de l'apport, les dépenses de recherche ayant été déduites du bénéfice de M. X conformément au I de l'article 236.

On supposera que M. X vend l'intégralité de ses titres Y reçus en rémunération de l'apport aux différentes dates suivantes : 1er mai 2014, 12 août 2014, 1er juillet 2015, 1er août 2016.

Pour la résolution de l'exemple, il est supposé que la société Y bénéficiaire de l'apport n'a, à aucun moment, cédé le brevet apporté par M. X.

Calcul de la plus-value imposable aux différentes dates :

ENTREE EN VIGUEUR

43. Les présentes dispositions s'appliquent aux apports réalisés à compter du 26 septembre 2007.

DB liée : 5 G 431, 4 B 2221

BOI liés : 5 G-2-04

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

---

1 Cf. DB 5 G 431 n^{os} 1 à 10 en date du 15 septembre 2000 pour davantage de précisions sur le régime d'imposition des cessions de produits de la propriété industrielle.

2 Sous réserve des situations dans lesquelles le report peut être maintenu sous certaines conditions (cf. n^{os} 22 et suivants).

3 Pour plus de précisions sur l'article 210-0 A, il est renvoyé aux commentaires dans l'instruction référencée 4 I-2-02 du 25 octobre 2002.

4 Cf. n°19.

5 Ou les héritiers pour le compte du défunt en cas de décès.

© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique