RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTOM-10-20-20-20240619
Date de publication : 19/06/2024

ENR - Cessions de fonds de commerce et de clientèles, conventions assimilées - Modalités de taxation - Tarif et liquidation

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Mutations de propriété à titre onéreux de meubles
Titre 1 : Cessions de fonds de commerce et de clientèles, conventions assimilées
Chapitre 2 : Modalités de taxation
Section 2 : Tarif et liquidation

Sommaire :

I. Tarif applicable aux mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle et aux conventions assimilées
II. Liquidation des droits applicables aux mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle et aux conventions assimilées
III. Abattement pour rachat d'une entreprise par ses salariés ou par des proches du cédant
A. Champ d'application
1. Nature de l'activité
2. Mutations concernées
3. Qualité de l’acquéreur
4. Obligations à la charge de l’acquéreur
a. Poursuite de l'activité professionnelle pendant cinq ans
b. Assurer la direction effective de l'entreprise
5. Qualité et obligations du cédant
B. Liquidation de l'abattement
C. Déchéance du régime de faveur
1. Conditions et effets de la déchéance
2. Force majeure

Actualité liée : 19/06/2024 : ENR - Relèvement du montant de l'abattement prévu à l'article 732 ter du CGI applicable en cas de rachat d'une entreprise par ses salariés ou par des proches du cédant (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 22)

I. Tarif applicable aux mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle et aux conventions assimilées

1

Les mutations à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle et les conventions assimilées à ces opérations sont taxables :

- à un droit d'enregistrement perçu selon le barème prévu à l'article 719 du code général des impôts (CGI) ;
- à une taxe additionnelle perçue au profit du département selon le barème fixé à l'article 1595 du CGI ;
- à une taxe additionnelle perçue au profit de la commune ou, le cas échéant, au profit d'un fonds départemental de péréquation, selon le barème fixé respectivement à l'article 1584 du CGI et à l' article 1595 bis du CGI.

> **Remarque :** En cas de vente simultanée de fonds de commerce et d'immeuble constatée par un même acte notarié, la taxe de publicité foncière tient lieu de droit d'enregistrement pour l'exécution de la formalité fusionnée, en application de l' article 664 du CGI.

5

Les mutations à titre onéreux de titres représentatifs d'un fonds de commerce ou d'une clientèle sont taxables au droit proportionnel prévu à l'article 726 du CGI (BOI-ENR-DMTOM-40-10).

10

Ces barèmes constituent le tarif normal applicable aux cessions de fonds de commerce, de clientèle et aux conventions assimilées. S'agissant des tarifs spéciaux applicables à ces opérations, il convient de se reporter au BOI-ENR-DMTOM-10-30.

Le total de l'imposition résultant de l'application des barèmes ne peut être inférieur au minimum de perception prévu à l'article 674 du CGI.

II. Liquidation des droits applicables aux mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle et aux conventions assimilées

20

En principe, les droits et taxes sont liquidés sur l'intégralité du prix, augmenté des charges, ou sur la valeur vénale des biens, si elle est supérieure (BOI-ENR-DMTOM-10-20-10).

30

Toutefois, les ventes de marchandises neuves corrélatives à la cession ou à l'apport en société d'un fonds de commerce ou cédées dans le cadre d'une convention de successeur sont exonérées du droit d'enregistrement ainsi que de taxes additionnelles lorsqu'elles donnent lieu à la perception de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou en sont dispensées en application de l'article 257 bis du CGI (CGI, art. 723, al. 1 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10).

Remarque 1 : On entend par « marchandises neuves » les biens qui sont l'objet direct du commerce exploité dans le fonds, c'est-à-dire ceux qui sont destinés à être vendus. Les matières premières, qui entrent dans la fabrication, sont assimilées aux marchandises neuves (I-B § 50 du BOI-ENR-DMTOM-10-10-10).

Remarque 2 : Dans les mêmes conditions, les ventes de marchandises corrélatives à l'apport en société d'un fond de commerce sont exonérées de droit d'enregistrement (II-A-2-b-3° § 260 du BOI-ENR-AVS-10-20).

40

Dans le cas contraire, les marchandises neuves garnissant le fonds ne sont assujetties qu'à un droit de 1,5 % à condition qu'il soit stipulé, en ce qui les concerne, un prix particulier et qu'elles soient désignées et estimées article par article dans un état distinct, dont trois exemplaires, rédigés sur des formules spéciales fournies par l'administration (état n° 2676-SD [CERFA n° 11275], disponible en ligne sur www.impots.gouv.fr), doivent rester déposés au service des impôts auprès duquel la formalité est requise (CGI, art. 723, al. 2).

50

Par ailleurs, lorsque le paiement d'une partie du prix est affecté d'une condition suspensive, les droits et taxes à percevoir immédiatement ne portent que sur la partie du prix qui est immédiatement exigible (Cass. com., arrêt du 22 mai 1978, n° 77-10.224). Le supplément de droits se rapportant à l'autre partie du prix ne peut être réclamé qu'en cas de réalisation de la condition et au moment de cette réalisation.

III. Abattement pour rachat d'une entreprise par ses salariés ou par des proches du cédant

60

L'article 732 ter du CGI prévoit un abattement de 500 000 € pour la liquidation des droits de mutation à titre onéreux (DMTO) applicables aux rachats en pleine propriété d'entreprises par leurs salariés et les membres du cercle familial proche du cédant qui s'engagent à poursuivre leur activité professionnelle dans l'entreprise pendant cinq ans.

Le relèvement du montant de l'abattement de 300 000 € à 500 000 € (loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024, art. 22) s'applique aux rachats réalisés à compter du 1er janvier 2024.

70

Ne pouvant s'appliquer qu'une seule fois entre un même cédant et un même acquéreur, ce dispositif a vocation à s'appliquer à toute entreprise ou société exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier.

80

Le dispositif concerne les fonds artisanaux, les fonds de commerce, les fonds agricoles et les clientèles d'entreprises (**III-A-2 § 130**), qu'ils soient cédés directement ou indirectement via la cession des titres de la société concernée.

A. Champ d'application

1. Nature de l'activité

90

L’entreprise ou la société doit exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l’exception de la gestion de son propre patrimoine mobilier ou immobilier. Sont ainsi visées toutes les activités professionnelles qui revêtent ces caractères en droit privé et qui sont regardées comme telles au sens du droit fiscal (I § 10 et suivants du BOI-PAT-IFI-20-20-20-30).

100

Par conséquent, le régime d’imposition de la société ou de l’entreprise individuelle est sans incidence. À cet égard, l’ensemble des activités professionnelles indépendantes, comprenant les activités libérales au sens large, notamment les agents généraux d’assurance, sont éligibles au dispositif, quels que soient leur nature et le régime d’imposition des personnes qui les exercent.

110

Les activités d’ordre purement patrimonial ou civil sont exclues du dispositif. Tel est notamment le cas des sociétés holding passives, des sociétés civiles immobilières, des sociétés civiles de gestion immobilière ou de portefeuille qui ont pour unique objet la propriété et la gestion d'un portefeuille mobilier.

En revanche, tel n'est pas le cas des holdings animatrices de leur groupe de sociétés, qui demeurent éligibles au dispositif. Outre la gestion d'un portefeuille de participations, ces dernières participent en effet activement à la conduite de la politique du groupe et au contrôle des filiales, et rendent, le cas échéant et à titre purement interne, des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers. Elles utilisent ainsi leurs participations dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale qui mobilise des moyens spécifiques.

> **Remarque :** En ce qui concerne les notions de holding passive et holding animatrice de groupe, il convient de se reporter au III § 130 et suivants du BOI-PAT-IFI-30-10-40.

120

Il est précisé que l’exercice à titre accessoire d’une activité civile par l’entreprise ou la société qui exerce une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale n’est pas de nature à remettre en cause l’éligibilité au dispositif.

2. Mutations concernées

130

Le dispositif concerne les fonds artisanaux, les fonds de commerce, les fonds agricoles, les clientèles d’entreprises et les conventions assimilées au sens de l'article 720 du CGI. La cession doit être effectuée en pleine propriété. Sont donc exclues du dispositif les cessions en nue-propriété.

> **Remarque 1 :** Le fonds artisanal, exploité dans le cadre d’une activité professionnelle indépendante de production, de transformation, de réparation ou de prestations de service relevant de l’artisanat, comprend notamment l’enseigne et le nom professionnel, le droit au bail, la clientèle et l’achalandage, le mobilier professionnel, le matériel ou l’outillage servant à l’exploitation du fonds, les dessins et modèles ainsi que les autres droits de propriété industrielle, littéraire ou artistique qui y sont attachés (code de l'artisanat [C. artisanat], art. L. 111-1 à C. artisanat, art. L. 111-3 et C. artisanat, art. L. 133-1).

> **Remarque 2 :** Le fonds agricole comprend notamment les éléments énumérés au dernier alinéa de l'article L. 311-3 du code rural et de la pêche maritime, à savoir le cheptel mort et vif, les stocks et, s’ils sont cessibles, les contrats et les droits incorporels servant à l’exploitation du fonds, ainsi que l’enseigne, le nom d'exploitation, les dénominations, la clientèle, les brevets et autres droits de propriété industrielle qui y sont attachés.

140

La cession peut être directe et donc emporter le transfert indivisible du fonds. Le cas échéant, elle peut être réalisée au profit de plusieurs acquéreurs (acquisition en indivision).

Elle peut également être indirecte si elle s'opère via la cession, totale ou partielle, des titres de la société concernée.

150

Les autres actifs de l'entreprise ou de la société éventuellement transmis de façon concomitante demeurent soumis aux DMTO dans les conditions de droit commun. L'acte de cession doit alors nécessairement comporter une ventilation des différents éléments cédés.

3. Qualité de l’acquéreur

160

L’acquéreur doit être soit un salarié ou un apprenti de l’entreprise dont le fonds, la clientèle ou les titres sont cédés, soit l’un des membres du cercle familial proche du cédant.

Sauf structure de type unipersonnel, l’acquéreur ne peut donc pas être une personne morale.

> **Remarque :** La structure de type unipersonnel s'entend de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL), de l'exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL) ou de la société d’exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL) unipersonnelle, ou encore de la société par actions simplifiée unipersonnelle (SASU)..

170

Les salariés doivent, d’une part, exercer leurs fonctions à plein temps et, d’autre part, être titulaires d’un contrat de travail à durée indéterminée (CDI) depuis au moins deux ans, en cours au jour de la cession. Dès lors que les salariés disposent d’un CDI en cours au jour de la cession, il est admis que le délai de deux ans soit décompté à la date de la signature du premier contrat de travail dans l’entreprise, quelle que soit sa nature (il peut notamment s’agir d’un contrat de travail à durée déterminée).

Les apprentis doivent être titulaires d’un contrat d’apprentissage en cours au jour de la cession.

180

Les membres du cercle familial proche du cédant au profit desquels la cession peut être réalisée pour être éligible au dispositif de l'article 732 ter du CGI se limitent aux personnes suivantes : le conjoint ou le partenaire du cédant lié par un pacte civil de solidarité (PACS), les ascendants et descendants en ligne directe du cédant ainsi que les frères et sœurs de ce dernier.

4. Obligations à la charge de l’acquéreur

a. Poursuite de l'activité professionnelle pendant cinq ans

190

L'acquéreur doit poursuivre, à titre d'activité professionnelle unique et de manière effective et continue, pendant les cinq années qui suivent la date de la vente, l'exploitation du fonds ou de la clientèle cédé ou l'activité de la société dont les parts ou actions sont cédées.

Il n'est pour autant pas exigé le maintien de la même activité pendant cette période.

200

Il est par ailleurs admis que l'apport de l'activité à une autre entreprise ou société ainsi que la transformation de l'entreprise individuelle en société ne remettent pas en cause l'éligibilité de l'acquisition au régime de faveur lorsque les deux conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- les biens transmis sont apportés à une société créée à cette occasion et détenue en totalité par les bénéficiaires de l'abattement prévu à l'article 732 ter du CGI ;
- les titres reçus en contrepartie de cet apport sont conservés par les associés jusqu'au terme de la période de cinq ans initialement prévue.

L'engagement est pris dans l'acte d'acquisition ou, à défaut d'acte, à l'appui de la déclaration déposée auprès du service chargé de l'enregistrement, conformément à l'article 638 du CGI ou à l'article 639 du CGI.

> **Remarque :** Il est admis que l'acquéreur qui a omis de prendre cet engagement puisse réparer cette omission dans un acte complémentaire déposé au service chargé de l'enregistrement, dans le délai de réclamation prévu à l'article R.* 196-1 du livre des procédures fiscales et courant à compter de la date de l'acte d'acquisition initial. Cet acte complémentaire est assujetti au droit fixe d'enregistrement des actes innomés prévu à l'article 680 du CGI.

210

Il est rappelé que la profession consiste dans l'exercice, à titre habituel et constant, d'une activité de nature à procurer à celui qui l'exerce le moyen de satisfaire aux besoins de l'existence.

Il est par ailleurs précisé que l'exercice effectif de cette profession suppose l'accomplissement d'actes précis et de diligences réelles, tels la présence sur le lieu de travail, la réception et le démarchage de la clientèle, la participation directe à la conception et à l'élaboration des produits, les contacts avec les fournisseurs, les déplacements professionnels, la participation aux décisions engageant l'exploitation, l'établissement de factures ou de notes, la relance des débiteurs défaillants, etc. (II-B § 170 et suivants du BOI-PAT-IFI-30-10-10-10 et II-A-2-a § 280 du BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10).

b. Assurer la direction effective de l'entreprise

220

L'acquéreur doit assurer la direction effective de l'entreprise ou de la société pendant les cinq années qui suivent la date de la vente. À cette fin, l'acquéreur doit être régulièrement désigné pour être responsable des actes de gestion et de leur résultat. Il doit donc exercer en droit les fonctions générales de gestion et d'administration en qualité notamment de gérant, cogérant, directeur général ou directeur général délégué, président du directoire, président ou membre du conseil d'administration de la structure concernée.

L'acquéreur peut, le cas échéant, diriger en fait l'entreprise ou la société, la jurisprudence définissant la direction de fait comme l'exercice d'une activité positive de gestion et de direction, en toute souveraineté et indépendance (II-A-3 § 280 du BOI-REC-SOLID-10-10-10).

230

En cas d'acquisition simultanée ou successive par plusieurs acquéreurs, il est admis que la direction ne soit effectivement pas exercée par le même acquéreur pendant les cinq années qui suivent la date de la vente pour autant que la vacance qui résulterait d'un tel changement de direction n'excède pas trois mois.

5. Qualité et obligations du cédant

240

Le cédant peut être une personne physique, une entreprise individuelle ou une société quelle que soit sa forme juridique.

Lorsque la cession porte sur des fonds ou clientèles ou parts ou actions acquis à titre onéreux, ceux-ci doivent avoir été détenus depuis plus de deux ans par le vendeur. Les acquisitions à titre onéreux opérées en amont par le vendeur peuvent prendre la forme soit de mutations ou d'apports réalisés à titre onéreux soit d'apports purs et simples visés au 3° du I de l'article 809 du CGI.

Remarque : Les apports visés au 3° du I de l'article 809 du CGI sont les apports de fonds de commerce et de clientèles faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non soumise à cet impôt. Ces apports sont assimilés à des mutations à titre onéreux et taxés selon le tarif prévu à l'article 719 du CGI, à défaut d'engagement de conservation des titres pendant trois ans (CGI, art. 810, III). Sur ce point, il convient de se reporter au BOI-ENR-AVS-10-10-20.

250

Aucun délai de détention n'est en revanche exigé en cas d'acquisition opérée en amont soit à titre gratuit (donation ou succession) soit lors de la création ou de l'augmentation de capital de la structure concernée (apports purs et simples autres que ceux visés au 3° du I de l'article 809 du CGI).

B. Liquidation de l'abattement

260

Lorsque les conditions exposées au III-A § 90 à 250 sont réunies, l'abattement de 500 000 € s'applique :

- sur la valeur du fonds, de la clientèle ou de la convention de successeur pour la liquidation des droits et taxes perçus selon les barèmes prévus à l'article 719 du CGI (droit d'enregistrement), à l' article 1584 du CGI, à l'article 1595 du CGI et à l'article 1595 bis du CGI (taxes additionnelles) ;
- sur la fraction de la valeur des titres représentative du fonds ou de la clientèle pour la liquidation du droit proportionnel prévu à l'article 726 du CGI.

270

L'abattement prévu à l'article 732 ter du CGI ne peut s'appliquer qu'une seule fois entre un même cédant et un même acquéreur. Il en résulte que lorsque la valeur du fonds cédé directement ou compris dans la valeur des titres est inférieure à cet abattement, le reliquat d'abattement ne peut être utilisé ultérieurement à l'occasion d'une autre cession entre les mêmes personnes.

Il est par ailleurs rappelé que le reliquat d'abattement ne peut pas être appliqué pour les autres actifs éventuellement transmis de façon concomitante (III-A-2 § 150).

Exemple 1 : Cession indivise à deux acquéreurs d'un fonds de commerce pour 1 500 000 €, chacun pour moitié.

Valeur taxable pour chaque acquéreur : 750 000 € - 500 000 € = 250 000 €.

Liquidation des droits pour chaque acquéreur

Fraction de valeur taxable	Droit d'enregistrement	Taxe départementale	Taxe communale	Cumul des droits et taxes
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 €
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	2 % x 84 000 = 1680 €	0,60 % x 84 000 = 504 €	0,40 % x 84 000 = 336 €	2 520 €

Fraction de valeur taxable	Droit d'enregistrement	Taxe départementale	Taxe communale	Cumul des droits et taxes
Comprise entre 107 000 € et 200 000 €	0,60 % x 93 000 = 558 €	1,40 % x 93 000 = 1 302 €	1 % x 93 000 = 930 €	2 790 €
Supérieure à 200 000 €	2,60 % x 50 000 = 1 300 €	1,40 % x 50 000 = 700 €	1 % x 50 000 = 500 €	2 500 €
Cumul des droits et taxes	3 538 €	2 506 €	1 766 €	7 810 €

Remarque : Le droit d'enregistrement de 2 % applicable entre 23 000 € et 107 000 € est réduit à 0 % lorsque les dispositions de l'article 722 bis du CGI sont applicables. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-ENR-DMTOM-10-30-20.

Exemple 2 : Soit une société X dont l'actif brut total est évalué à 650 000 €, comprenant notamment un fonds de commerce de 250 000 €, et dont le capital est divisé en 1 000 titres (chaque titre vaut donc 650 €).

600 titres sont cédés à un acquéreur pour un prix de 390 000 € (= 600 x 650 €) qui se répartit comme suit :

- 150 000 € correspondant à la fraction de la valeur des titres représentative du fonds (390 000 € x 250 000 € / 650 000 €) ;

- 240 000 € correspondant à la fraction de la valeur des titres représentative des autres éléments d'actif (390 000 € - 150 000 €).

L'abattement s'applique sur la fraction de la valeur des titres représentative du fonds, soit 150 000 €. Le reliquat (350 000 €) n'est imputable ni sur les autres éléments d'actif cédés de façon concomitante, soit au cas particulier 240 000 €, ni sur la valeur taxable d'une éventuelle cession ultérieure entre les mêmes parties.

La valeur totale taxable de la cession s'élève à 240 000 € et les droits sont liquidés comme suit :

Répartition de la liquidation des droits

Nature des titres	Liquidation des droits
Actions, parts de fondateurs ou parts bénéficiaires de sociétés par actions (CGI, art. 726, I-1°)	Droit de 0,1 % 240 000 € x 0,1 % = 240 €
Parts sociales de sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions (CGI, art. 726, I-1° bis)	Droit de 3 % non plafonné sur base taxable réduite d'un abattement de 23 000 € proratisé selon le nombre de parts cédées [240 000 € - (23 000 € x 600 / 1 000)] x 3 % = 6 786 €
Participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière (CGI, art. 726, I-2°)	Droit de 5 % 240 000 € x 5 % = 12 000 €

C. Déchéance du régime de faveur

1. Conditions et effets de la déchéance

280

Le bénéfice de l'abattement est remis en cause lorsque les conditions requises pour en bénéficier (III-A § 90 à 250) ne sont pas remplies.

L'acquéreur est alors tenu d'acquitter, à première réquisition, les droits dont l'acquisition a été dispensée. Le droit fixe éventuellement acquitté lors de l'acquisition initiale à titre de minimum de perception prévu à l'article 674 du CGI s'impute sur le montant des droits ainsi exigés.

À ces droits s'ajoute l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI.

290

Il n'est toutefois pas procédé à la déchéance du régime de faveur lorsqu'une procédure de liquidation judiciaire de l'entreprise ou de la société survient pendant les cinq années qui suivent la date de la cession.

2. Force majeure

300

Aucun des motifs de déchéance ne produit d'effet lorsqu'il procède d'un cas de force majeure, c'est-à-dire d'un événement imprévisible, insurmontable et totalement étranger au bénéficiaire de la transmission, à condition qu'il y ait un lien de causalité directe avec le non-respect de l'une des conditions d'éligibilité au régime de faveur.

Remarque : La force majeure, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, est une question de fait qui ne peut être résolue qu'après examen de l'ensemble des circonstances propres à chaque affaire.

310

Il est toutefois admis que le non-respect de l'engagement d'exploitation personnelle pendant cinq ans en raison des événements suivants, qui constituent des cas de force majeure, ne remet pas en cause l'application de l'abattement :

- l'accident, la maladie ou l'invalidité totale et permanente de l'acquéreur le rendant totalement inapte au travail ;
- le décès de l'acquéreur ;
- l'expropriation pour cause d'utilité publique.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 20/11/2026