

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTOM-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

ENR - Mutations de propriété à titre onéreux de meubles - Cession du droit à un bail d'immeuble et conventions assimilées

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Mutations de propriété à titre onéreux de meubles

Titre 3 : Cessions du droit à un bail d'immeuble et conventions assimilées

Sommaire :

I. Cession du droit à un bail d'immeuble ou du bénéfice d'une promesse de bail d'immeuble

A. Champ d'application

1. Principes d'assujettissement

a. Exigence d'un contrat de bail

b. Obligation d'une stipulation de prix au profit du cédant

c. Application au crédit-bail immobilier

2. Exonérations

a. Organisations internationales

b. Acquisition d'un droit au bail par la Croix-Rouge française

B. Modalités de taxation

1. Exigibilité

2. Assiette

3. Tarif

II. Conventions ayant pour effet le transfert du droit à la jouissance de certains immeubles

A. Champ d'application

B. Modalités de taxation

I. Cession du droit à un bail d'immeuble ou du bénéfice d'une promesse de bail d'immeuble

A. Champ d'application

1. Principes d'assujettissement

1

En vertu des dispositions de l'[article 725 du code général des impôts \(CGI\)](#), toute cession d'un droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, quelle que soit la forme qui lui est donnée par les parties, qu'elle soit qualifiée cession de pas-de-porte, indemnité de départ ou autrement, est soumise à un droit d'enregistrement déterminé selon le tarif fixé à l'[article 719 du CGI](#).

Toutefois, il est admis que les déclarations de command, à la suite d'adjudication ou de vente de droit à un bail, bénéficient du régime fiscal prévu à l'[article 686 du CGI](#), si les autres conditions édictées par ce texte sont remplies (cf. [BOI-ENR-DMTOI-10-20-30-30](#)).

Le droit est exigible, même en l'absence d'indemnité, sur la valeur vénale réelle du droit cédé indépendamment du loyer dû au propriétaire.

10

Pour que les dispositions du [premier alinéa de l'article 725 du CGI](#) trouvent à s'appliquer, il est nécessaire qu'un bail ait été conclu, ou une promesse de bail consentie, et que le preneur du bail ou le bénéficiaire de la promesse cède ses droits à un tiers ; il n'est pas indispensable, en revanche, qu'un prix ait été stipulé au profit du cédant pour que le droit de mutation soit exigible ; par ailleurs, le [premier alinéa de l'article 725 du CGI](#) est applicable au crédit-bail immobilier .

a. Exigence d'un contrat de bail

20

Il est nécessaire qu'un bail ait été conclu (une promesse consentie) et que le preneur (respectivement le bénéficiaire) cède ses droits à un tiers.

C'est ainsi que dès lors qu'une société a pris en compte, parmi ses frais de premier établissement, l'acquisition d'un droit au bail faite à l'origine par un particulier à titre personnel et non à titre de mandataire des futurs associés et pour le compte de la société, ultérieurement constituée, il en résulte nécessairement que la propriété dudit droit au bail a été transférée à la société.

Remarque : En revanche, la somme exigée par le propriétaire d'un nouveau locataire, à titre de droit d'entrée lors de la conclusion d'un bail revêt, quelle que soit son importance, le caractère d'un supplément de loyer. Le paiement de cette somme ne motive pas la perception du droit de cession de droit au bail.

30

À cet égard, conformément à la jurisprudence, la cession d'un droit au bail ne peut intervenir qu'entre un preneur sortant et un preneur entrant. Dès lors, l'octroi d'un bail sur un immeuble à un tiers par le propriétaire des locaux, après la libération de ceux-ci par un précédent occupant à titre gratuit, ne peut être assimilé à la cession d'un droit au bail entrant dans le champ d'application de l'[article 725 du CGI](#) (Cour de cassation, Chambre commerciale [[Cass. com.](#)], 4 mai 1993, n° 91-15160 ; [Cass. com.](#), 23 juin 1987, n° 86-10623).

40

En outre, il convient de distinguer :

- la cession du droit à un bail et la résiliation du bail. En effet la convention par laquelle le bailleur et le preneur résilient un bail portant sur un immeuble ne peut juridiquement être assimilée à celle par laquelle le preneur cède à un tiers son droit au bénéfice du bail (Cass. com., 20 janvier 1987, n° 85-15142) ;

- la cession du droit à un bail et la cession du bail, car la cession du bail substitue purement et simplement un locataire à un autre sans avantage au profit du cédant et ne donne ouverture, en cas de présentation volontaire à la formalité, qu'au droit fixe des actes innomés).

50

La cession du droit au bail implique, il est vrai, celle du bail et, dans la majorité des cas, les deux cessions se confondent dans la même convention. Mais rien n'empêche que les deux contrats interviennent séparément.

En présence d'un contrat unique, l'administration a le droit de rechercher, avec les moyens dont elle dispose, le véritable caractère des conventions, afin d'opérer une discrimination entre elles.

b. Obligation d'une stipulation de prix au profit du cédant

60

Il n'est pas indispensable, en revanche, qu'un prix ait été stipulé au profit du cédant pour que le droit de mutation soit exigible.

En effet, afin d'éviter une fraude qui consisterait à faire apparaître sous la forme d'une cession de bail la cession d'un droit au bail, en dissimulant le prix ou l'indemnité mise à la charge du cessionnaire, le droit prévu à l'article 725 du CGI est exigible, même en l'absence d'indemnité, sur la valeur vénale réelle du droit cédé.

70

D'autre part, conçu en termes généraux, le premier alinéa de l'article 725 du CGI vise, pour les soumettre au droit d'enregistrement, toute cession d'un droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, sans distinguer selon la nature ou l'affectation du local donné à bail.

Ainsi, pour l'application du premier alinéa de l'article 725 du CGI, il n'y a pas lieu de distinguer suivant l'objet du bail, commercial, rural ou d'habitation (Cass. com., 7 avril 1998, n° 95-13783).

c. Application au crédit-bail immobilier

80

Le crédit-bail immobilier est une technique contractuelle par laquelle une entreprise dite de crédit-bail acquiert, sur la demande d'un client, la propriété d'immeubles à usage professionnel, en vue de les

donner en location à ce client, pour une durée déterminée et en contrepartie de loyers. Le contrat confère à son titulaire, pour la durée du contrat, le droit à la jouissance de l'immeuble loué. Il contient aussi une promesse unilatérale de vente de cet immeuble.

90

A l'issue de la période fixée, le locataire peut :

- soit restituer le bien à la société financière (absence de levée de l'option d'achat) ;
- soit demander le renouvellement du contrat ;
- soit acquérir le bien pour un prix qui tient compte, au moins en partie, des versements effectués à titre de loyers (levée de l'option d'achat).

A cet égard, la Cour de cassation a jugé que le contrat de crédit-bail s'analyse comme une location suivie le cas échéant d'une cession (Cass. com., 7 avril 1998, n° 95-13783 ; Cass. com., 23 avril 2003, n° 00-21938).

100

Il en résulte que la cession du bail contenu dans un tel contrat doit être soumise au droit de mutation à titre onéreux prévu au [premier alinéa de l'article 725 du CGI](#) et aux taxes additionnelles.

Pour sa part, la cession de la promesse unilatérale de vente est en principe soumise au droit fixe des actes innommés ([CGI, art. 680](#)). Toutefois, ce droit n'est pas perçu si les droits et taxes proportionnels sont exigibles pour un montant total plus élevé.

2. Exonérations

a. Organisations internationales

110

Les textes régissant les organisations internationales ne comportent que rarement des dispositions expresses en matière de droits d'enregistrement. Cependant, pour des motifs de haute courtoisie internationale et par analogie avec les privilèges fiscaux dont bénéficient les représentations diplomatiques, il a été admis, lors de la commission interministérielle de 1962 sur les privilèges diplomatiques, que des facilités identiques seraient accordées aux organisations internationales en ce qui concerne les droits de mutation.

À ce titre, les organisations internationales bénéficient notamment de l'exemption du droit d'enregistrement applicable aux cessions de droit à un bail.

120

Cette exemption ne concerne que les locaux officiels de l'organisation, c'est-à-dire, sauf disposition contraire expresse, son siège, et ne sont accordées qu'après enquête du service territorial compétent pour s'assurer du régime fiscal des opérations réalisées et de leur destination.

b. Acquisition d'un droit au bail par la Croix-Rouge française

130

L'article 1071 du CGI prévoit que l'acquisition et la location par la Croix Rouge française d'immeubles nécessaires à son fonctionnement sont exonérés, sous réserve des dispositions de l'article 1020 du CGI, de tous droits d'enregistrement.

Cette exonération est également applicable dans le cas de l'acquisition d'un droit au bail, sous réserve que le droit au bail porte sur des biens immobiliers nécessaires au fonctionnement des services de cet organisme.

B. Modalités de taxation

140

La cession du droit au bail d'un immeuble ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur un immeuble est soumise au droit de mutation prévu à l'article 725 du CGI, ainsi qu'aux taxes additionnelles, selon les modalités suivantes.

1. Exigibilité

150

S'agissant d'un droit de mutation, l'impôt est exigible que la convention soit écrite ou verbale. À défaut d'acte de cession, l'impôt doit être perçu sur une déclaration déposée par les parties au service chargé de l'enregistrement dans le ressort duquel l'immeuble est situé, dans le mois de l'entrée en possession. C'est donc la mutation elle-même qui constitue le fait générateur de l'impôt.

160

L'existence d'une cession verbale peut être établie suivant les modes de preuve du droit commun compatibles avec la procédure écrite.

2. Assiette

170

Le droit est perçu sur le montant de la somme ou indemnité stipulée par le cédant à son profit ou sur la valeur vénale réelle du droit cédé déterminée par une déclaration estimative des parties, si la convention ne contient aucune stipulation expresse d'une somme ou indemnité au profit du cédant ou si la somme ou indemnité stipulée est inférieure à la valeur vénale réelle du droit cédé.

3. Tarif

180

La cession du droit à un bail immobilier ou du bénéfice d'une promesse de bail immobilier est taxable :

- à un droit budgétaire perçu selon le barème prévu à l'article 719 du 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, d'un fonds départemental de péréquation, selon le barème fixé respectivement aux articles 1584 du CGI et 1595 bis du CGI.

II. Conventions ayant pour effet le transfert du droit à la jouissance de certains immeubles

A. Champ d'application

190

En vertu des dispositions du [troisième alinéa de l'article 725 du CGI](#), le régime fiscal des cessions de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble est applicable à tous actes ou conventions, quelles qu'en soient la nature, les modalités, la forme ou la qualification ayant pour effet, direct ou indirect, de transférer le droit à la jouissance d'immeubles ou de locaux entrant dans les prévisions des [articles L 145-1 du code de commerce à L 145-3 du code de commerce](#).

La Cour de Cassation a précisé que le champ d'application du [troisième alinéa de l'article 725 du CGI](#) est expressément limité aux baux des immeubles ou locaux entrant dans le champ d'application des [articles L 145-1 du code de commerce à L 145-3 du code de commerce](#), ce qui exclut toute autre convention qui, bien qu'attribuant un droit de jouissance à l'occupant des lieux, ne peut recevoir une telle qualification (Cass. com., 15 mai 1990, n° 89-10166).

En l'espèce, le service avait soumis aux dispositions du [troisième alinéa de l'article 725 du CGI](#) une convention par laquelle une société s'était engagée, contre rémunération, à en présenter une autre à l'organisme de gestion d'un marché d'intérêt national afin que lui soit transféré le droit de jouissance d'un emplacement commercial. Or, une concession administrative d'un emplacement du domaine public ne peut être assimilée à un bail commercial. Pour les motifs énoncés ci-dessus, la cour a donc confirmé la décision des premiers juges qui avaient écarté l'application de l'[article 725 du CGI](#).

Remarque : il est rappelé que le crédit-bail immobilier est taxable au régime des cession de bail en vertu du [premier alinéa de l'article 725 du CGI](#) (cf. [I-A-1-c](#)).

200

Les dispositions du [troisième alinéa de l'article 725 du CGI](#) concernent essentiellement les locaux à usage commercial, industriel ou artisanal et notamment (cf. [articles L 145-1 du code de commerce à L 145-3 du code de commerce](#)) :

- immeubles ou locaux dans lesquels un fonds est exploité, que ce fonds appartienne à un commerçant, un industriel ou un artisan ;
- immeubles ou locaux accessoires à l'exploitation d'un fonds de commerce, quand leur utilisation est nécessaire à cette exploitation et qu'ils appartiennent au propriétaire du local où est situé l'établissement principal ;
- terrains nus sur lesquels ont été édifiées, avec l'accord du propriétaire, des constructions à usage industriel, commercial ou artisanal ;
- locaux ou immeubles abritant des établissements d'enseignement ;
- locaux ou immeubles loués à des communes en vue de leur affectation à des services exploités en régie ;
- locaux ou immeubles nécessaires à la poursuite de l'activité des entreprises publiques et établissements publics à caractère industriel ou commercial ;
- locaux ou immeubles dans lesquels un fonds est exploité, et ceux loués à des communes en vue de leur exploitation en régie, lorsqu'ils appartiennent à l'état, aux départements, aux communes et aux établissements publics.

210

Aux termes de la [réponse ministérielle Maigret \(A.N. 28 juillet 1979, p. 6414, n° 17 846\)](#), c'est l'activité réellement exercée dans les lieux loués qui détermine la nature de la location. Ainsi a-t-il été jugé que, malgré la généralité de leurs termes, les [articles L 145-1 du code de commerce à L 145-3 du code de commerce](#) n'imposaient pas que le propriétaire du fonds de commerce ait personnellement la qualité de commerçant (TGI Lyon, 1er mars 1972). À l'inverse, le fait que le preneur soit une société de forme commerciale ne suffit pas à conférer un caractère commercial au bail ([Cass. civ., 5 mars 1971, n° 69-13118](#)).

220

Le droit prévu au [dernier alinéa de l'article 725 du CGI](#) ne s'applique pas aux locaux qui ne sont pas expressément visés par les [articles L 145-1 du code de commerce à L 145-3 du code de commerce](#), tels que les locaux affectés principalement à l'habitation ou les biens ruraux.

230

De même, il est rappelé que les cessions de droit à un bail ne doivent pas se rattacher à une mutation de fonds de commerce. En effet, le droit au bail constitue, dans l'hypothèse de la cession simultanée du fonds de commerce exploité dans les locaux loués, l'un des éléments du fonds et, à ce titre, il entre en ligne de compte pour la perception du droit d'enregistrement applicable à la cession du fonds.

240

Enfin, le droit de mutation prévu au [troisième alinéa de l'article 725 du CGI](#) et les taxes additionnelles ne sont pas exigibles lorsqu'un bail commercial est remplacé par un bail d'habitation soumis aux dispositions de la [loi n°89-462 du 6 juillet 1989](#). Il en est de même en cas de nouvelle location de

locaux auxquels le statut de la propriété commerciale n'était pas susceptible de s'appliquer antérieurement (locaux loués précédemment à usage d'habitation, locaux loués par des collectivités ou établissements publics à des entreprises publiques) ou lorsqu'un bail commercial prend fin pour être remplacé par un nouveau bail dont le preneur exerce une profession libérale, à moins que les parties n'usent de la faculté offerte par le [7° de l'article L 145-2 du code de commerce](#) de soumettre conventionnellement le bail en cause au statut des baux commerciaux.

250

Il est précisé au surplus que les dispositions du [dernier alinéa de l'article 725 du CGI](#) n'instituent qu'une présomption relative de cession qui doit être corroborée par des présomptions simples tirées des circonstances de fait, telles que :

- la brièveté du délai écoulé entre le départ de l'ancien occupant et l'installation du nouveau locataire (ou entre la résiliation de l'ancien bail et la conclusion du nouveau) ;
- la valeur vénale du droit au bail, compte tenu de l'état du marché local ;
- le prix normal du nouveau loyer excluant la prise en compte du droit au bail ;

- les liens d'intérêts ou autre unissant éventuellement les parties entre elles, qu'il s'agisse de personnes physiques ou morales (voir, en particulier, le cas d'une simple concession d'occupation précaire entre sociétés ayant des liens très étroits, dissimulant une véritable location : [Cass. com., 13 novembre 1972, n° 71-11032](#)) ;

- l'intention manifestée par les occupants successifs des locaux de céder ou d'acquérir le droit au bail (correspondance, documents sociaux, publicité, etc.).

À cet égard, la Cour de cassation a jugé qu'un tribunal, en énonçant à bon droit que le [troisième alinéa de l'article 725 du CGI](#) vise le transfert du droit à la jouissance de locaux et non de tous les droits que l'ancien locataire tient de son bail et que dès lors le texte peut recevoir application même si les conditions du nouveau bail sont différentes de celles de l'ancien, ne considère pas que le texte susvisé a institué une présomption irréfragable ([Cass. com., 2 février 1981, n° 79-12941](#)).

260

De même, les circonstances de fait ont été considérées comme établissant la preuve du transfert du droit à la jouissance des locaux commerciaux dans le cas où une ordonnance de référé constatant la résiliation d'un bail de locaux consenti à une société en liquidation était frappée d'appel lorsque le juge commissaire a autorisé le syndic à transiger avec la société bailleuse sur le point de savoir si ce bail devait ou non être résilié ; cette transaction, exécutée ultérieurement, comportait notamment l'abandon par la masse de toute prétention quant au droit au bail en cause ; la résiliation a été jugée amiable et non pas judiciaire, et les droits prévus au [troisième alinéa de l'article 725 du CGI](#) sont dus sur la somme versée au bailleur par le nouveau preneur ([Cass. com., 28 novembre 1977](#)).

270

En définitive, la substitution de locataires dans l'occupation de locaux entrant dans les prévisions des [articles L 145-1 du code de commerce à L 145-3 du code de commerce](#) ne doit faire l'objet d'une action de la part de l'administration que dans la mesure où celle-ci peut invoquer des éléments de fait de nature à rendre probable la transmission par l'ancien locataire au nouvel occupant d'une valeur patrimoniale constituée par le droit au bail des locaux.

280

Par contre, les dispositions légales ne sont pas applicables dans le cas où il n'est pas établi par le service que la restitution des locaux par le locataire au propriétaire, puis la concession par ces derniers à un nouveau locataire, tend à dissimuler une cession de droit à un bail.

C'est ainsi que la restitution amiable de locaux commerciaux par la société locataire aux propriétaires, puis la concession par ces derniers d'un bail à une autre société ne peuvent constituer le « transfert » au sens du [troisième alinéa de l'article 725 du CGI](#) à cette dernière société, du bail de la société précédente, s'il n'est pas établi par l'administration que cette double opération tendait à dissimuler une cession de bail ([Cass. com., 16 novembre 1970, n° 68-12912](#)).

Dans le même sens, la Cour de cassation a jugé que la cession d'un droit au bail ne peut intervenir qu'entre un preneur sortant et un preneur entrant ([Cass. com. 4 mai 1993, n° 91-15160](#)). Dès lors, l'octroi d'un bail sur un immeuble à un tiers par le propriétaire des locaux, après la libération de ceux-ci par un précédent occupant à titre gratuit, ne peut être assimilé à la cession d'un droit au bail entrant dans le champ d'application de [l'article 725 du CGI](#).

290

Les dispositions de [l'article 725 du CGI](#) ne sont pas non plus applicables :

- en cas de location d'un local neuf ou d'un local précédemment occupé par le propriétaire ;
- en cas de résiliation ou de non-renouvellement du bail d'un local dont le propriétaire veut se réserver la jouissance personnelle ou qu'il veut vendre libre de location, sans qu'il y ait lieu de distinguer le bailleur, propriétaire du local loué, du bailleur, porteur de parts dans une société civile dotée de la transparence fiscale. En effet, aux termes de [l'article 1655 ter du CGI](#), ces sociétés n'ont pas de personnalité distincte de leurs membres et chacun d'entre eux est réputé propriétaire des locaux que ces sociétés mettent à sa disposition.

300

Mais il peut en être autrement s'il apparaît qu'en raison de sa courte durée, l'occupation des lieux par le propriétaire a eu pour but de dissimuler un véritable transfert du droit à la jouissance entre l'ancien et le nouveau locataire, ou si l'occupation par le propriétaire n'a pas été effective (les locaux étant vacants ou en travaux entre les deux locations).

310

Par ailleurs, il convient de préciser que les transferts du droit à la jouissance d'un local effectués à titre gratuit avec intention manifeste de consentir une libéralité sont passibles des seuls droits de mutation à titre gratuit, à l'exclusion de tous autres.

320

De même, l'indemnité versée à l'occasion d'une cession de droit au bail, par le cessionnaire au propriétaire, en vue d'obtenir de celui-ci l'autorisation d'exercer un commerce différent de celui du cédant ne donne pas ouverture au droit de cession de droit au bail, mais est considérée comme un supplément de loyer.

Il en est cependant autrement si l'indemnité peut être considérée comme constituant, en fait, un élément du prix de la cession du droit au bail.

B. Modalités de taxation

330

Les conventions ayant pour effet le transfert du droit à la jouissance de locaux entrant dans le champ d'application des baux commerciaux sont soumises au même régime fiscal que les conventions ayant pour objet la cession du droit à un bail d'immeuble (cf. [I-B](#)).

340

Les droit et taxes sont acquittés lors de la présentation à la formalité du ou des actes constatant le transfert ou lors du dépôt de la déclaration de mutation verbale. En effet, si le transfert du droit à la jouissance résulte d'une mutation verbale, celle-ci doit être déclarée dans le mois de l'entrée en possession.

Dans tous les cas, c'est le locataire (c'est-à-dire le bénéficiaire du transfert) qui doit supporter la charge de l'impôt.

350

En cas de locations successives d'un local entrant dans les prévisions des [articles L 145-1 du code de commerce](#) à [L 145-3 du code de commerce](#), l'assiette du droit de mutation et des taxes additionnelles doit être fixée en prenant en considération le droit à jouissance de l'ancien locataire.

Par suite, si le bail consenti au nouveau preneur confère à celui-ci un droit à jouissance plus étendu que celui qui appartenait à son prédécesseur, les droit et taxes exigibles ne sont pas dus sur le montant de la fraction de l'indemnité versée au bailleur correspondant aux nouveaux avantages consentis par lui au preneur entrant.