

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-20-60-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 06/04/2016

**ENR – Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés -
Fusions de sociétés - Régime de droit commun**

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés

Titre 2 : Actes passés au cours de l'existence des sociétés

Chapitre 6 : Fusions de sociétés

Section 2 : Régime de droit commun

Sommaire :

I. Champ d'application

II. Assiette et tarif des droits

A. Apports purs et simples

B. Apports à titre onéreux

C. Apports mixtes

D. Cas particuliers

1. Apports d'immeubles entrant dans le champ d'application de la TVA immobilière

2. Apports de marchandises neuves

3. Apports de biens sis à l'étranger

I. Champ d'application

1

Le régime de droit commun, qui n'est défini expressément par aucun texte formel, est d'application limitée.

Il concerne les opérations de fusion qui ne réunissent pas les conditions d'application du régime de faveur.

10

Il en est ainsi, notamment :

- en principe lorsque la société bénéficiaire de l'apport n'est pas une société passible de l'impôt sur les sociétés (cf. toutefois l'[article 816-A-II du CGI](#), [BOI-ENR-AVS-20-60-30-10](#)) ;

- lorsque la société apporteuse n'est pas dissoute ;

- lorsque les apports ne sont pas rémunérés dans les conditions prévues à l'[article 301 F de l'annexe II au CGI](#).

II. Assiette et tarif des droits

20

Les fusions sont assujetties aux divers droits et taxes exigibles sur les apports en sociétés.

A. Apports purs et simples

Les apports purs et simples sont soumis :

30

- soit au droit fixe, prévu à l'[article 810-I du CGI](#), soit exonérés de ce droit en vertu des dispositions de l'[article 810 bis du CGI](#), selon qu'ils sont effectués au profit d'une société existante ou d'une société nouvelle ;

40

- soit, selon l'[article 810-III du CGI](#), au droit spécial de mutation ou à la taxe de publicité foncière (plus taxes additionnelles départementale et communale en ce qui concerne les immeubles ou droits immobiliers) ou, sous certaines conditions, au droit fixe (cf. [BOI-ENR-AVS-10-10-20](#)).

L'article 810-III du CGI trouve à s'appliquer lorsque la société apporteuse relève du statut fiscal des sociétés de personnes si l'apport-fusion consenti au profit d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés a pour objet un immeuble ou des droits immobiliers, un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail (cf. [BOI-ENR-AVS-20-60-30](#)).

Toutefois, c'est le droit de mutation à titre onéreux qui est perçu si les biens apportés relèvent, en cas de vente, d'un tarif inférieur à celui du droit de mutation spécial prévu à l'article 810-III du CGI.

B. Apports à titre onéreux

50

Il y a apport à titre onéreux dans la mesure où certains éléments d'actif apportés par la société absorbée sont rémunérés par un prix ou un autre équivalent soustrait aux aléas sociaux (obligations émises par une société absorbante préexistante) ou encore, par la remise de titres en portefeuille.

60

Il y a également apport à titre onéreux en cas de prise en charge par la société absorbante de tout ou partie du passif de la ou des sociétés absorbées.

70

Les apports à titre onéreux sont soumis au régime fiscal des mutations à titre onéreux (cf. [BOI-ENR-AVS-10-20](#)).

80

Ils supportent, indépendamment des taxes locales additionnelles, les droits proportionnels ou progressifs d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière déterminés d'après la nature des biens apportés ou le tarif fixé par l'[article 683 bis du CGI](#) (cf. [BOI-ENR-AVS-10-20](#)).

C. Apports mixtes

90

Lorsqu'un apport est mixte, c'est-à-dire consenti à la fois à titre pur et simple et à titre onéreux, les sociétés parties à la fusion sont admises à pratiquer l'imputation de l'apport à titre onéreux de la manière qui leur est la plus favorable. En fait, elles peuvent ainsi considérer comme transmis à titre onéreux, d'abord les biens exempts du droit de mutation (numéraire, créances), ensuite ceux donnant ouverture à la TVA lorsqu'elle est récupérable, enfin ceux soumis aux droits ou taxes les moins élevés.

D. Cas particuliers

1. Apports d'immeubles entrant dans le champ d'application de la TVA immobilière

100

Ces apports donnent ouverture à la TVA et sont enregistrés soit au droit fixe, soit en exonération de droit fixe, selon qu'ils sont effectués au profit d'une société préexistante ou d'une société nouvelle.

Les apports de droits sociaux qui donnent vocation à l'attribution ou à la jouissance d'immeubles ou de fractions d'immeubles et qui entrent dans le champ d'application de l'[article 257 I-3° du CGI](#) sont également soumis à la TVA.

2. Apports de marchandises neuves

110

La TVA est exigible sur les apports de marchandises neuves consentis à une société, qu'ils aient un caractère pur et simple, ou à titre onéreux (prise en charge du passif, délivrance d'obligations, etc.).

Cependant, en cas de fusion avec apport à titre pur et simple ou avec apport à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif de la société apporteuse, le paiement de cette taxe n'est pas exigé lorsque la société bénéficiaire de l'apport-fusion destine les marchandises à la revente.

Cette dispense ne remet pas en cause l'exonération de droit proportionnel d'enregistrement en faveur des cessions de marchandises neuves ([CGI, art. 723, 1er al.](#)).

En revanche, le droit d'enregistrement continue d'être dû à raison de l'apport en société des éléments incorporels du fonds et du matériel garnissant ce fonds.

3. Apports de biens sis à l'étranger

120

Lorsqu'il s'agit d'apports purs et simples, le droit fixe est seul perçu ([CGI, art. 810-I](#)).

Mais, lorsqu'il s'agit d'apports à titre onéreux, il convient de faire application des dispositions prévues par le CGI en ce qui concerne les immeubles (taux spécial prévu par le [CGI, art. 714](#)) et en ce qui concerne les meubles (application du même régime que pour les biens français de même nature, [CGI, art. 718](#)).