RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
*Liberté*
*Égalité*
*Fraternité*

# Extrait du
# Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-10-20-20120912
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 - Apports à titre onéreux

### Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés
Titre 1 : Constitution des sociétés et assimilés
Chapitre 2 : Apports à titre onéreux

### Sommaire :

I. Conditions d'exigibilité des droits de mutation à titre onéreux dans le cas d'apport à titre onéreux
A. Rémunération de l'apport à titre onéreux par une remise d'espèces
B. Rémunération de l'apport à titre onéreux par la remise d'un bien en nature
C. Rémunération de l'apport à titre onéreux par l'attribution d'obligations ou de titres de créance
D. Rémunération de l'apport à titre onéreux par la prise en charge d'un passif incombant à l'apporteur
1. Principe
2. Exceptions à l'application du droit de mutation à titre onéreux en cas d'apport à titre onéreux par la prise en charge d'un passif.
II. Assiette et liquidation des droits en cas d'apports à titre onéreux
A. Principes : exigibilité du droit de mutation à titre onéreux en cas d'apport à titre onéreux
1. Assiette de l'impôt de mutation à titre onéreux
2. Régimes applicables aux apports à titre onéreux
a. Apport à titre onéreux d'immeubles
b. Apport à titre onéreux de meubles
1° Régime de droit commun des apports à titre onéreux de meubles
2° Apport à titre onéreux de fonds de commerce et de clientèle
3° Apports à titre onéreux de marchandises neuves
4° Apport à titre onéreux de brevets et droits de possession industrielle
5° Apport à titre onéreux de marque de fabrique, de concession de l'usage d'un nom commercial
6° Apport à titre onéreux de matériel de fonds de commerce
7° Apport à titre onéreux d'actions ou de parts sociales
c. Apport à titre onéreux simultané d'immeubles et de meubles
d. Apport en jouissance
B. Exceptions au régime fiscal des mutation à titre onéreux
1. Apport en société de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé d'une entreprise individuelle
a. Champ d'application du régime de faveur en cas d'apport en société de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé d'une entreprise individuelle

b. Tarif applicable en cas d'apport en société de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé d'une entreprise individuelle
c. Remise en cause du régime de faveur
2. Apports à des organismes agricoles (GAEC, GFA, GAF, EARL) ou des groupements forestiers

**1**

Il y a apport à titre onéreux toutes les fois que l'apporteur est rémunéré par la société bénéficiaire de l'apport au moyen d'un équivalent ferme, actuel et soustrait aux risques sociaux. Tel est le cas de la remise de titres à revenu fixe (obligations, bons de caisse), d'espèces ou encore la prise en charge d'un passif incombant à l'apporteur.

Dans ces cas, l'associé ne fait pas une véritable mise sociale, au sens de l'article 1832 du code civil, puisqu'il reçoit, en contrepartie de son apport, non pas des droits sociaux exposés aux aléas de l'entreprise, mais un avantage ferme et actuel qui lui est définitivement acquis et qui se trouve soustrait aux chances de gain, d'économie ou aux risques de perte de la société.

Il s'opère, dès lors, une transmission à titre onéreux, juridiquement indépendante de la convention principale et assujettie au droit de mutation.

Des apports de cette nature, dont l'existence ou le caractère sont parfois dissimulés, se rencontrent dans des circonstances très diverses.

**10**

Il convient d'observer, à cet égard, que l'administration n'est pas liée par la qualification que les parties donnent elles-mêmes aux actes. Le service a, bien entendu, le droit de rechercher, dans le cadre de la procédure prévue par l'article L64 du livre des procédures fiscales (LPF), le véritable caractère des conventions en vue de leur imposition .

Il y a dissimulation de la portée véritable d'un contrat ou d'une convention lorsqu'elle est cachée sous l'apparence de stipulation donnant ouverture à des droits d'enregistrement (ou à une taxe de publicité foncière) moins élevés. Il en est ainsi dans le cas où un apport à titre onéreux a été présenté comme pur et simple.

Mais si les parties n'ont pas mentionné dans l'acte une charge qui a pour effet de rendre un apport à titre onéreux pour partie il y a, non pas dissimulation du prix ou du caractère du contrat, mais simple mutation secrète d'une partie des biens apportés.

En cas de doute sur la nature d'un apport, celui-ci doit être réputé pur et simple.

**20**

L'apport à titre onéreux s'analyse en une véritable vente consentie par l'apporteur à la société. Il est par conséquent soumis au régime fiscal des mutations à titre onéreux d'après la nature des biens qui en sont l'objet.

**30**

Toutefois, les apports à titre onéreux d'immeubles sont soumis à une taxe spécifique prévue à l'article 683 bis du code général des impôts (CGI).

Nous examinerons dans ce présent chapitre :

- les conditions d'exigibilité des droits de mutation à titre onéreux dans le cas d'apport à titre onéreux ;

- l'assiette et la liquidation des droits de mutation à titre onéreux en cas d'apport à titre onéreux.

# I. Conditions d'exigibilité des droits de mutation à titre onéreux dans le cas d'apport à titre onéreux

**40**

Le droit de mutation est exigible sur les apports à titre onéreux, c'est-à-dire sur les apports qui sont rémunérés autrement que par la remise de droits sociaux.

À défaut d'acte, les mutations de biens immeubles, de fonds de commerce, de clientèles ou d'offices et les cessions de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble font l'objet, dans le mois de l'entrée en possession, de déclarations estimatives et détaillées sur des formules spéciales délivrées par l'administration (CGI, art. 638).

La contrepartie d'un apport à titre onéreux peut revêtir des formes diverses et peut consister notamment :

- en une remise d'espèces à verser par la société ;

- en une remise de biens en nature ;

- en des obligations émises par la société ;

- ou en la prise en charge d'un passif personnel à l'apporteur.

## A. Rémunération de l'apport à titre onéreux par une remise d'espèces

**50**

Dans le cas le plus simple, il y a apport à titre onéreux lorsque l'associé stipule le paiement d'un prix en échange de son apport. Ce prix peut d'ailleurs être celui encore dû à l'apporteur pour un corps certain préalablement acquis par lui et apporté à la société.

Il importe peu que :

*- le prix soit versé sur le champ ou fasse l'objet d'un versement ultérieur (T.civ. Seine, 9 février 1867) ;*

*- la somme payée à l'apporteur provienne des fonds versés par les associés et spécialement par l'apporteur lui-même ou qu'elle soit prélevée sur les frais généraux et dans ce dernier cas que le prélèvement soit opéré en une seule fois ou par annuités (T. civ. Seine, 26 août 1879 et T. civ.5 février 1867, T. civ. Roanne, 19 mai 1931) ;*

*- le prix soit prélevé sur le produit des premiers versements des actions ou prenne la forme d'un crédit inscrit au compte ouvert à l'apporteur (T. civ. Chambéry, 15 mars 1955).*

*Mais, en revanche, lorsque les sommes attribuées à l'apporteur sont stipulées remboursables par prélèvement sur les bénéfices nets de la société, l'apport ne pourrait être considéré comme effectué à titre onéreux, si le paiement restait*

*aléatoire et soumis aux risques de l'entreprise (T. civ. Seine, 1er juillet 1899).*

**60**

Constituent aussi des apports à titre onéreux :

- l'apport d'un droit de jouissance, autrement dit du bénéfice d'un bail, à charge par la société de payer soit à l'apporteur, soit au propriétaire des biens, les loyers dus à celui-ci, dès lors que cet apport emporte constitution ou transfert du droit au bail moyennant un équivalent soustrait aux aléas sociaux, à savoir la charge des loyers pour la société. Dans ce cas, l'apport de bail à titre onéreux est, en principe, assimilable à une cession de bail ;

- lorsque, par une clause d'égalisation des apports, il est convenu que l'associé dont l'apport est le plus élevé pourra retirer soit en une fois, soit à des époques fixées, des sommes déterminées, à titre de réduction de son apport, tandis que l'autre associé devra fournir des sommes équivalentes non exclusivement prélevées sur les bénéfices.

Dans ce cas, en effet, l'associé qui fait l'apport le plus important est assuré de recevoir un équivalent soustrait aux charges sociales puisque cet équivalent n'est pas subordonné à la réalisation des bénéfices.

*Il en est ainsi lorsque l'associé dont l'apport est le plus élevé se réserve le droit de prélever une somme déterminée soit sur l'apport de son coassocié ( T. civ. Avesnes, 1er juin 1859), soit sur les premières disponibilités de la société provenant de la vente de marchandises ou de la réalisation d'une partie de l'actif social (T. civ. Saint-Quentin, 21 juin 1848) ;*

*- la dissimulation d'un apport à titre onéreux en un apport pur et simple d'un immeuble.*

*En l'espèce, le 1er juillet 1963, une société, la société civile du Parc de Livry, au capital de 1 500 000 F, divisé en 300 parts de 5 000 F, était constitué entre :*

** Mme X qui fit apport en nature du domaine de Livry et reçut 198 parts ;*

** diverses personnes qui apportèrent une somme totale de 510 000 F et reçurent ensemble 102 parts.*

*Le 18 juillet 1963, en assemblée générale extraordinaire, les associés accordaient à Mme X un prêt sans intérêt de 360 000 F remboursable en dix ans et s'engageaient à verser en son lieu et place une dette personnelle d'un montant de 120 000 F à 150 000 F, contre remise en garantie des parts immatriculées à son nom et qu'elle promettait de céder sur simple demande d'un associé.*

*Mme X céda toutes ses parts à ses associés dès qu'elles devinrent négociables.*

*L'intéressée reconnut, dans une lettre au service, avoir reçu de ses coassociés une somme de 1 200 000 F, en plus de la prise en charge de la dette et du versement du prêt susvisé qui n'avait d'ailleurs pas été remboursé, (Cass. Com., 27 avril 1982, arrêt n° 391) ;*

*- l'apport à une société du bénéfice de travaux effectués à charge de remboursement du montant des sommes déboursées pour l'exécution de ces travaux (Cass., req., 28 février 1876) ;*

*- l'apport d'une concession lorsque la société doit rembourser à l'apporteur des avances faites pour frais d'études et de recherches ou payer en son acquit le prix de l'adjudication de ladite concession. C'est ainsi que l'apport fait à une société du*

*bénéfice d'un traité de concession d'un téléphérique en exploitation avec le droit à la jouissance des installations, moyennant le règlement par la société bénéficiaire du coût des travaux exécutés pour le compte de l'apporteur, est un apport à titre onéreux (Cass. Com., 6 mars 1973, n° 70-14285).*

## B. Rémunération de l'apport à titre onéreux par la remise d'un bien en nature

**70**

Cette opération s'analyse également en un apport à titre onéreux. Mais les règles d'imposition dépendent de la nature de la convention.

C'est ainsi que l'apport d'un immeuble rémunéré par un autre immeuble constitue un échange et non pas une vente.

**80**

Lorsque les apporteurs s'engagent à effectuer des travaux ou des fournitures à la société moyennant un prix ou des valeurs soustraites aux aléas sociaux, cette clause présente les caractères d'un marché de travaux et de fourniture qui ne rend pas exigible le droit d'apport.

## C. Rémunération de l'apport à titre onéreux par l'attribution d'obligations ou de titres de créance

**90**

*Lorsqu'un apport est rémunéré non pas par des actions mais par des obligations, ces dernières constituent un véritable prix et l'apport est passible du droit de mutation (Cass. Civ., 28 avril 1913).*

L'obligation, à la différence de l'action qui matérialise la propriété d'une quote-part du fonds social, ne constitue qu'un titre d'emprunt.

En effet, tandis que l'action confère le droit de prétendre à une partie des bénéfices et de prendre part à l'administration de la société, l'obligation est un titre négociable représentatif d'une créance, habituellement productive d'intérêts fixes indépendants des bénéfices, qui laisse l'obligataire étranger à la gestion sociale.

À cet égard, aucune distinction ne paraît devoir être faite suivant que les obligations émises sont des obligations ordinaires ou des obligations convertibles ou échangeables contre des actions, la conversion étant en toute hypothèse éventuelle et laissée au gré du porteur.

**100**

Constitue également un apport à titre onéreux :

*- l'apport d'un corps certain contre des actions qui devraient être immédiatement cédées en totalité ou en partie à d'autres associés (Cass., req., 19 avril 1932) ;*

*- l'apport fait moyennant la remise de parts présentant en réalité le caractère d'obligations, dès lors qu'il est stipulé qu'elles ne donnent droit qu'à un intérêt fixe,*

*sans aucune attribution de dividende ni de portion dans le capital social (Cass. Req., 8 mai 1934).*

## D. Rémunération de l'apport à titre onéreux par la prise en charge d'un passif incombant à l'apporteur

### 1. Principe

**110**

La contrepartie d'un apport à titre onéreux peut consister en la prise en charge d'un passif incombant à l'apporteur.

*Si la société bénéficiaire prend à sa charge expressément le paiement du passif grevant l'apport, le droit de mutation à titre onéreux est exigible à concurrence du montant du passif et l'apport est pur et simple pour le surplus. Il en est de même quand la prise en charge du passif résulte implicitement de l'acte lui-même, notamment lorsque l'apporteur de biens estimés pour leur valeur brute et grevés d'un passif déterminé est rémunéré par des droits sociaux correspondant à la valeur nette de son apport (Seine, 30 mai 1907, Cass., req., 1er août 1927).*

**120**

En revanche, le droit de mutation n'est pas dû s'il est stipulé que le passif sera payé uniquement au moyen d'un prélèvement sur les bénéfices au profit de l'apporteur ; dans ce cas l'avantage reçu par celui-ci est soumis aux risques de l'entreprise et la société ne peut être considérée comme prenant effectivement à sa charge le passif.

**130**

*Toutefois, lorsque le prélèvement sur les bénéfices ne constitue qu'un mode de paiement et lorsque, nonobstant cette clause, la société reste tenue des dettes grevant l'apport, le droit de mutation est exigible. Ayant pris l'engagement ferme de payer le passif, la société devient immédiatement propriétaire de l'apport (Trib. civ. de la Seine, 13 juillet 1908).*

**140**

*Ainsi, l'apport en société d'un fonds de commerce, moyennant l'engagement pris par la société de payer des dettes dont il était grevé au moyen d'un prélèvement à due concurrence sur la quote-part des bénéfices revenant à l'apporteur, donne ouverture au droit réel de mutation, dès lors que le fonds apporté est passé dans le patrimoine de la société, non seulement pour sa valeur nette, mais pour la totalité de sa valeur, que la société a pris en charge le passif de ce fonds et que, ce passif ayant été intégré dans le patrimoine social, le fonds apporté n'est pas soumis aux risques sociaux, mais donné en échange contre le paiement des dettes dont il était grevé (Cass. civ., req. 26 octobre 1963).*

*De même, lorsqu'une société a :*

*- bénéficié de la clientèle d'un industriel en exerçant son activité sous la même enseigne et dans les mêmes locaux donnés à bail par le cédant ;*

*- comptabilisé des achats de matières premières facturés antérieurement à ce bail ;*

*- vendu des produits de sa propre fabrication sous une marque identique et repris le compte « clients » du précédent exploitant en portant dans un compte ouvert au nom de celui-ci les sommes qu'elle a reçues à ce titre, il y a mutation secrète de fonds de commerce et apport à titre onéreux à cette société (Cass. Com. ; req. 26 janvier 1976, n° 74-13 933).*

**150**

*Lorsqu'un associé fait apport de corps certains dont il s'est rendu acquéreur à charge pour la société d'en acquitter le prix encore dû, le droit de mutation est exigible sur la somme à payer, même si cet associé a fait des réserves de jouissance pendant la durée de la société ou a stipulé un droit de reprise à la dissolution de la société (Cass. civ., req. , 15 janvier 1896).*

## 2. Exceptions à l'application du droit de mutation à titre onéreux en cas d'apport à titre onéreux par la prise en charge d'un passif.

**160**

Il existe les apports faits en numéraire, à charge pour la société d'acquitter les dettes incombant à l'apporteur : cette opération s'analyse en un mandat donné par l'apporteur à la société en vue du paiement du passif, qui ne donne ouverture à aucun droit proportionnel.

**170**

Il existe les apports de biens indivis à une société en nom collectif.

Il est admis que lorsque les propriétaires indivis de biens meubles et immeubles apportent ces mêmes biens à une société en nom collectif formée exclusivement entre eux, moyennant l'obligation de payer les charges dont ils sont grevés, l'apport, qui ne change pas en fait les droits respectifs des associés, reste pur et simple. L'impôt de mutation à titre onéreux n'est pas exigible sur le montant du passif.

Cette exception à la règle selon laquelle le droit de mutation est exigible à concurrence du passif pris en charge par la société doit recevoir une interprétation stricte. Elle est subordonnée aux conditions suivantes :

- l'apport doit être fait à une société en nom collectif exclusivement ;

- la société ne doit pas comprendre d'autres membres que les propriétaires indivis ;

- l'apport de biens indivis ne doit pas être accompagné de l'apport d'autres biens réalisé dans les proportions inégales par les sociétés ;

- il ne peut être stipulé d'avantages particuliers au profit de l'un ou de quelques-uns seulement des associés.

**180**

De plus, il existe les apports de biens indivis à une société de fait.

L'apport par les propriétaires indivis de biens meubles à une société de fait formée exclusivement entre eux, moyennant l'obligation de payer les charges dont ils sont grevés, est exempt du droit de mutation dès lors qu'il ne change pas, en fait, les droits respectifs des associés et sous réserve que les trois conditions suivantes soient réunies :

- la société ne doit pas comprendre d'autres membres que les propriétaires indivis ;

- l'apport de biens indivis ne doit pas être accompagné de l'apport d'autres biens réalisé dans les proportions inégales par les sociétés ;

- il ne peut être stipulé d'avantages particuliers au profit de l'un ou de quelques-uns seulement des associés.

L'inscription d'immeubles à l'actif d'une société de fait n'est soumise à aucun droit d'enregistrement.

# II. Assiette et liquidation des droits en cas d'apports à titre onéreux

## A. Principes : exigibilité du droit de mutation à titre onéreux en cas d'apport à titre onéreux

**190**

Les apports à titre onéreux sont soumis au régime fiscal des mutations à titre onéreux d'après la nature des biens qui en font l'objet. Dès lors, les règles d'assiette et de liquidation des droits de mutation à percevoir sont analogues à celles qui seraient appliquées dans le cas de ventes ordinaires ayant pour objet les biens apportés.

Il convient donc de façon générale de se reporter :

- mutations de propriétés à titre onéreux d'immeubles ;

- mutations de propriétés à titre onéreux de meubles, qui exposent les règles d'assiette et de liquidation concernant ces biens.

Toutefois, pour les apports à titre onéreux d'immeubles ou de droits immobiliers, l'article 683 bis du CGI prévoit leur assujettissement à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement.

Ces principes appellent les précisions suivantes :

### 1. Assiette de l'impôt de mutation à titre onéreux

**200**

L'impôt de mutation à titre onéreux est perçu, comme en matière de vente, sur le prix augmenté des charges ou, si elle est supérieure, sur la valeur vénale réelle des biens.

Il convient à ce propos de faire les remarques suivantes :

*- lorsque l'équivalent fourni par la société consiste en la charge d'acquitter le passif incombant à l'apporteur, le droit est dû sur l'intégralité dudit passif, sans déduction de la part de l'apporteur correspondant à ses droits d'associé (Trib. civ. Dijon, 17 mars 1909) ;*

- lorsque le prix consiste en obligations, c'est leur valeur de remboursement, et non leur valeur d'émission, qui doit servir de base au calcul du droit proportionnel ;

- enfin, lorsque le prix est constitué par une rente viagère, l'impôt est liquidé sur le capital de la rente exprimé dans l'acte ou déterminé par une déclaration estimative des parties.

## 2. Régimes applicables aux apports à titre onéreux

### a. Apport à titre onéreux d'immeubles

**210**

L'apport à titre onéreux d'immeubles peut être assujetti :

- soit à une taxe de publicité foncière ou un droit d'enregistrement : la fraction des apports d'immeubles ou de droits immobiliers réalisée à titre onéreux est assujettie à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement dont le taux est fixé par l'article 683 bis du CGI. Au droit perçu par l'Etat s'ajoutent les taxes additionnelles perçues au profit du département (article 1595 du CGI) et de la commune (CGI, art.1584) ou du fonds de péréquation départemental (CGI, art. 1595 bis) ;

- soit au droit d'échange dans le cas où la contrepartie est un autre immeuble ;

- soit à la taxe sur la valeur ajoutée.

### b. Apport à titre onéreux de meubles

**220**

Le régime fiscal des mutations de propriété à titre onéreux de meubles varie suivant le caractère juridique des biens transmis. Il en est de même en matière d'apports.

#### *1° Régime de droit commun des apports à titre onéreux de meubles*

**230**

Les apports concernant des biens meubles dont la transmission de gré à gré n'est pas soumise à un droit proportionnel ou progressif particulier, donnent lieu à enregistrement moyennant le seul droit fixe prévu pour les actes innomés (CGI, art. 680 ).

**240**

Donnent ainsi ouverture au droit fixe les apports de :

- la presque généralité des meubles corporels (sous réserve, le cas échéant, qu'il ne s'agisse pas d'immeubles par destination non remobilisés) ;

- un nombre important de meubles incorporels : créances de toute nature, rentes, obligations négociables, etc.

Toutefois, le droit fixe n'est pas perçu en présence d'un droit proportionnel ou progressif plus élevé ( CGI, art. 672).

#### *2° Apport à titre onéreux de fonds de commerce et de clientèle*

**250**

L'apport à titre onéreux d'un fonds de commerce ou de biens assimilés est soumis au barème progressif par tranche prévu à l'article 719 du CGI.

A ce droit s'ajoute les taxes additionnelles perçues au profit du département (CGI, art. 1595) et de la commune (CGI, art. 1584) ou du fonds de péréquation départemental (CGI, art. 1595 bis).

### *3° Apports à titre onéreux de marchandises neuves*

**260**

Les apports en société à titre onéreux de marchandises neuves entrent, en principe, dans le champ d'application de la TVA.

Dès lors, lorsque ces apports sont corrélatifs à l'apport d'un fonds de commerce, ils sont exonérés de tout droit d'enregistrement (CGI, art. 723. Cette mesure s'applique même dans le cas où, en pratique, la TVA n'est pas perçue (cas des marchandises destinées à la vente.

L'apport à titre onéreux de marchandises ne dépendant pas d'un fonds de commerce ou dépendant d'un fonds de commerce non apporté à la société (donné en location par exemple) est soumis au régime des ventes de meubles ordinaires.

### *4° Apport à titre onéreux de brevets et droits de possession industrielle*

**270**

Les dispositions de l'article 731 du CGI et l'article 738-2° du CGI qui prévoient l'enregistrement au droit fixe des actes innomés (CGI, art. 680) des cessions et concessions de licences d'exploitation de brevets d'invention sont applicables aux apports en société à titre onéreux de ces mêmes biens.

Les cessions de droits de possession industrielle sont assujetties également au droit fixe s'ils ne sont pas cédés en même temps que tout ou partie du fonds de commerce dont ils dépendent.

### *5° Apport à titre onéreux de marque de fabrique, de concession de l'usage d'un nom commercial*

**280**

*L'article 719 du CGI n'autorise pas l'imposition d'une marque prise isolément en temps qu'élément de fonds de commerce (Cass. Com., 17 décembre 1991), dès lors que ses dispositions n'ont vocation qu'à appréhender la cession de l'universalité constituant le fonds.*

**290**

La concession de l'usage d'un nom commercial n'entre pas non plus dans les prévisions de l'article 719 du CGI, dès lors que cet article ne vise que les cessions et non les concessions.

### *6° Apport à titre onéreux de matériel de fonds de commerce*

**300**

L'apport à titre onéreux d'un matériel isolé à une société s'analyse en une vente de meubles et donne en principe ouverture au droit fixe des actes innomés prévu par l'article 680 du CGI.

Toutefois, le droit de mutation progressif est exigible si l'apport à titre onéreux de matériel est corrélatif à la cession ou à l'apport, exprès ou implicite, de la clientèle du fonds de commerce dont dépend le matériel ou si l'opération a pour résultat de permettre à la société bénéficiaire de l'apport d'exercer les fonctions, la profession ou l'emploi dont dépendait le matériel apporté (CGI, art. 720).

#### *7° Apport à titre onéreux d'actions ou de parts sociales*

**310**

Le droit de cession de droits sociaux au taux prévu par l'article 726 du CGI est exigible lorsque l'apport à titre onéreux consiste en droits dans une autre société**.**

Cependant, ce droit n'est pas perçu lorsque l'apport a pour objet des parts sociales ou des actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeubles et qu'il est soumis à la TVA par application de l'article 257 du CGI.

### c. Apport à titre onéreux simultané d'immeubles et de meubles

**320**

Lorsqu'un apport comprend des meubles et des immeubles, le droit d'enregistrement est perçu sur la totalité du prix au taux réglé pour les immeubles, à moins qu'il ne soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers, et qu'ils ne soient désignés et estimés, article par article, dans le contrat (CGI, art. 735 ).

### d. Apport en jouissance

**330**

L'apport à titre onéreux peut, bien entendu, avoir aussi pour objet de simples droits de jouissance. Les droits exigibles sont alors ceux prévus pour les mutations de droits de jouissance.

## B. Exceptions au régime fiscal des mutation à titre onéreux

### 1. Apport en société de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé d'une entreprise individuelle

**340**

Afin de faciliter la mise en société des entreprises individuelles, la prise en charge du passif bénéficie d'un régime particulier en cas d'apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé.

### a. Champ d'application du régime de faveur en cas d'apport en société de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé d'une entreprise individuelle

**350**

Le régime de faveur est applicable en cas d'apport à titre onéreux résultant de la prise en charge par la société du passif incombant à un exploitant individuel qui apporte à une société l'ensemble de ses éléments d'actif professionnel dans les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI (CGI, art. 809-I bis).

L'apport doit avoir pour objet soit l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affecté à l'exercice d'une activité professionnelle, soit une branche complète d'activité.

Le régime fiscal de la société n'est pas pris en considération (passible ou non de l'impôt sur les sociétés).

### b. Tarif applicable en cas d'apport en société de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé d'une entreprise individuelle

**360**

Les apports visés à l'article 809 I bis du CGI effectués lors de la constitution d'une société peuvent être exonérés si l'apporteur s'engage à conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport (CGI, art. 810 bis). Les titres s'entendent de ceux qui sont remis en contrepartie de l'apport à titre pur et,simple des éléments d'actif immobilisé de l'entreprise apportée.

Les conditions de l'engagement de conservation et les conséquences de son non-respect sont identiques à celles qui sont définies pour les apports à titre pur et simple assimilés à une mutation à titre onéreux) (cf. BOI-ENR-AVS-10-10-20-IV-B-2).

Lorsque l'engagement de conserver les titres pendant trois ans n'est pas pris, le droit prévu à l'article 810 III du CGI majoré des taxes additionnelles demeure exigible.

**370**

Par ailleurs, lorsqu'un acte contient plusieurs dispositions indépendantes donnant chacune ouverture à un droit fixe, un seul droit fixe est perçu, celui dont le tarif est le plus élevé.

### c. Remise en cause du régime de faveur

**380**

Le bénéfice de l'exonération est remis en cause :

- lorsque la société cesse de remplir les conditions qui lui ont permis de bénéficier du régime spécial prévu à l'article 809-I bis du CGI. Dans ce cas, la différence entre le droit de mutation à titre onéreux ordinaire majoré des taxes additionnelles et les droits ou taxes initialement acquittés devient immédiatement exigible. Lorsque l'acte ou la déclaration a initialement bénéficié de l'exonération de l' article 810 bis du CGI , la totalité du droit de mutation ordinaire majoré des taxes additionnelles est immédiatement exigible ;

- lorsque l'apporteur ne respecte pas son engagement de conserver les titres remis en contrepartie de son apport pendant trois ans. En cas de non respect de l'engagement de conservation des titres, les dispositions prévues à l'article 810 III du CGI sont applicables (cf. BOI-ENR-AVS-10-10-20-IV-B-2-b § 410). Toutefois la reprise n'est pas effectuée dans les cas prévus au BOI-ENR-AVS-10-10-20-IV-B-2-b § 420.

## 2. Apports à des organismes agricoles (GAEC, GFA, GAF, EARL) ou des groupements forestiers

**390**

Il est admis que lorsque les apports à titre onéreux résultent de la prise en charge du passif grevant les immeubles apportés à certains organismes, ils sont imposés au même tarif que les apports à titre pur et simple. Il s'agit des groupements agricoles d'exploitation en commun, des groupements fonciers agricoles, des groupements agricoles fonciers et des entreprises agricoles à responsabilité limitée.

**400**

En conséquence, l'apport à titre onéreux qui résulte du transfert de passif est exonéré du droit fixe, sous réserve, bien entendu, qu'il soit effectué à l'occasion de la constitution du groupement ou de l'exploitation. En revanche, tout autre apport à titre onéreux demeure assujetti, dans les conditions de droit commun, aux droits et taxes normalement exigibles du fait des mutations opérées.

**410**

De même que pour les organismes agricoles cités ci-dessus, la prise en charge du passif grevant des apports immobiliers à des groupements forestiers peut être exonérée du droit fixe.


ISSN : 2262-1954
Exporté le : 20/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3414-PGP.html/identifiant=BOI-ENR-AVS-10-20-20120912