RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-10-10-20-20120912
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 purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux soumis au régime spécial

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 1 : Apports purs et simples
Section 2 : Apports purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux soumis au régime spécial

Sommaire :

I. Champ d'application du droit de mutation spécial
A. Consistance de l'apport pur et simple
1. Situation des biens apportés à titre pur et simple et assimilés à des mutations à titre onéreux
2. Cas particuliers concernant les biens apportés à titre pur et simple et assimilés à des mutation à titre onéreux
a. Caractère immobilier ou mobilier de certains biens dépendant d'une exploitation agricole
b. Apport à une EURL passible de l'impôt sur les sociétés
c. Apport à une EARL soumise à l'impôt sur les sociétés
d. Apports à une SARL de famille
e. Apport de certains éléments corporels d'un fonds de commerce (matériel et marchandises) à une société passible de l'impôt sur les sociétés qui prend en location les autres éléments du fonds
f. Apport d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur des biens autres que des immeubles
g. Apport du droit de présentation d'une clientèle d'expert-comptable
B. Modalités de l'apport pur et simple
C. Qualité de l'apporteur
D. Qualité de la personne morale bénéficiaire de l'apport à titre pur et simple
E. Date à prendre en considération
II. Conditions d'exigibilité du droit de mutation spécial
III. Assiette du droit de mutation spécial
A. Date à retenir pour l'évaluation des biens
B. Affirmation de sincérité
C. Insuffisances d'évaluation ou omissions
IV. Tarif des apports purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux
A. Le droit spécial de mutation
1. Immeubles ou droits immobiliers soumis au droit spécial de mutation

2. Fonds de commerce et biens assimilés
3. Application éventuelle d'un droit de mutation à titre onéreux inférieur
B. Exonération du droit fixe en cas d'apport pur et simple assimilés à des mutations à titre onéreux
1. Champ d'application de l'exonération du droit fixe
a. Apports à titre pur et simple
b. Changement de régime fiscal
2. Engagement de conservation des titres
a. Étendue de l'engagement de conservation des titres
b. Rupture de l'engagement de conservation des titres
3. Règles applicables en cas de partage ou d'apports ultérieurs
a. Partage de biens ayant bénéficié de l'enregistrement au droit fixe ou de l'exonération
b. Apport à une autre société passible de l'impôt sur les sociétés
4. Date d'application
C. Apports soumis à la taxe sur la valeur ajoutée
V. Recouvrement des droits en cas d'apports purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux
VI. Formalité
A. Première condition : apports purs et simples
B. Deuxième condition : caractère définitif de l'apport
C. Troisième condition : constitution d'une véritable société
1. Principe
2. Cas particuliers
a. Sociétés en participation
1° Cas général
2° Convention de croupier
b. Sociétés civiles de moyens
c. Exercice conjoint d'une profession médicale ou paramédicale
d. Présentation d'une clientèle à une société formée entre membres de professions libérales

1

Le 3° du I de l'article 809 du code général des impôts (CGI) assimile à des mutations à titre onéreux les apports faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non passible de cet impôt, dans la mesure où les apports ont 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.

10

Le droit de mutation spécial perçu sur les apports assimilés à des mutations à titre onéreux est fixé au III de l'article 810 du CGI. A ce droit s'ajoutent les taxes additionnelles perçues au profit du département et de la commune.

20

Toutefois, l'exonération du droit fixe en cas de constitution de sociétés peut être substitué au droit de mutation spécial lorsque l'apporteur s'engage à conserver pendant trois ans les titres reçus en contrepartie de son apport (CGI, 3ème alinéa du III de l'article 810 et CGI, art. 810 bis ;cf. **IV-B-§ 330**).

Nous examinons successivement dans la présente section :

- le champ d'application du droit spécial de mutation ;

- les conditions d'exigibilité du droit de mutation spécial ;

- l'assiette du droit de mutation spécial ;

- le tarif en cas d'apports purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux ;

- le recouvrement des droits dus en cas d'apports purs et simples assimilés à des mutation à titre onéreux ;

- la formalité.

I. Champ d'application du droit de mutation spécial

30

L'exigibilité du droit de mutation spécial implique la réunion de conditions tenant :

- aux biens apportés qui forment l'assiette des droits ;

- à la nature des apports qui donnent ouverture à ces droits ;

- aux personnes effectuant ou recevant les apports ;

- à la date à prendre en considération.

A. Consistance de l'apport pur et simple

40

Le droit de mutation spécial n'atteint que les apports visés au 3° du I de l'article 809 du CGI.

L'apport doit avoir pour objet :

- un immeuble, par nature ou par destination, ou un bien assimilé à un immeuble sur le plan fiscal : actions ou parts de sociétés immobilières visées à l'article 1655 ter du CGI (sociétés transparentes) et l'article 728 du CGI (actions ou parts conférant à leurs possesseurs le droit à la jouissance d'immeubles ou de fractions d'immeubles, cf. **BOI-ENR-DMTOM-40-30** ; voir **IV-C-§ 470** en ce qui concerne les opérations entrant dans le champ d'application de la TVA) ;

- des droits immobiliers : usufruit, nue-propriété, droit d'usage et d'habitation, servitudes réelles ;

- un fonds de commerce (à l'exclusion des marchandises neuves dont l'apport est passible de la TVA) ;

- une clientèle civile ou commerciale ;

- un droit à un bail ou à une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble.

50

L'apport des biens autres que ceux visés ci-dessus n'entre pas dans le champ d'application du 3° du I de l'article 809 du CGI (tels que les droits sociaux dans les sociétés autres que celles visées à l'article 728 du CGI et l'article 1655 ter du CGI).

1. Situation des biens apportés à titre pur et simple et assimilés à des mutations à titre onéreux

60

Les biens doivent avoir leur assiette matérielle ou juridique en France (métropole et départements d'outre-mer).

Il est prévu à cet égard que, dans un esprit d'unification, il n'est pas fait application des dispositions de l'article 714 du CGI et l'article 718 du CGI aux apports de biens étrangers (cf. **BOI-ENR-DMTOM-40**).

Les dispositions du '3° du I de l'article 809 du CGI sont applicables aux meubles incorporels (fonds de commerce, marques de fabrique) dont l'exploitation se poursuit à la fois en France et à l'étranger (cf. **BOI-ENR-AVS-10-50**).

2. Cas particuliers concernant les biens apportés à titre pur et simple et assimilés à des mutation à titre onéreux

a. Caractère immobilier ou mobilier de certains biens dépendant d'une exploitation agricole

70

L'apport pur et simple à une société passible de l'impôt sur les sociétés de certains biens qui dépendaient de l'exploitation individuelle d'un agriculteur appelle les remarques suivantes :

- au regard de la perception du droit spécial de mutation prévu au III de l'article 810 du CGI, les plants d'arbustes en terre ont le caractère d'immeubles par nature (cf.**I-A-§ 40**). Toutefois, ils peuvent faire l'objet d'une mobilisation par anticipation et sont exonérés du droit fixe (CGI, art 810 bis) si leur apport en société n'est pas corrélatif à celui de l'exploitation agricole ;

- de même en ce qui concerne les immeubles par destination (cheptel et objets mobiliers dépendant de l'exploitation), lorsque leur apport n'est pas corrélatif à celui du fonds, l'agriculteur se bornant à donner les terres en location à la société en cause, l'apport est exonéré en application de l'article 810 bis du CGI.

b. Apport à une EURL passible de l'impôt sur les sociétés

80

Les apports effectués par une personne non soumise à l'impôt sur les sociétés, d'immeubles ou de droits immobiliers, de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail sont soumis aux droits de mutation (augmentés des taxes additionnelles) prévus au III de l'article 810 du CGI (cf. **IV-§ 280**).

c. Apport à une EARL soumise à l'impôt sur les sociétés

90

Les apports immobiliers sont imposés dans les mêmes conditions qu'au **I-A-2-b-§ 80**.

En ce qui concerne les biens immobiliers susceptibles d'être apportés à une EARL (cf. BOI-BA-CHAMP-20-20).

d. Apports à une SARL de famille

100

Lorsque la SARL a opté pour le régime fiscal des sociétés, les apports sont exonérés du droit fixe prévu à l'article 810 du CGI en vertu des dispositions de l'article 810 bis du CGI,

e. Apport de certains éléments corporels d'un fonds de commerce (matériel et marchandises) à une société passible de l'impôt sur les sociétés qui prend en location les autres éléments du fonds

110

Lorsque des associés apporteurs d'éléments corporels de fonds de commerce donnent à la société en location gérance le fonds dont dépendaient ces éléments, la société peut être considérée comme bénéficiant, en réalité, d'un apport implicite de clientèle grâce à laquelle elle peut fonctionner : cet apport rend alors exigible le droit prévu au 3° du I de l'article 809 du CGI et les taxes additionnelles (TGI Roanne, 5 juillet 1973, RM, n° 1804, à Amic ; JO, déb. sén. 11 mars 1976, p. 27).

120

Mais, lorsqu'un apporteur de matériel était simplement gérant libre du fonds de commerce et ne fait pas apport exprès ou implicite d'une clientèle qui lui serait propre, l'apport pur et simple de ce matériel à la société qui est formée pour exploiter à l'avenir ce fonds est exonéré de droit fixe (CGI, art. 810 bis).

f. Apport d'un droit au bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur des biens autres que des immeubles

130

Il est admis que cette opération bénéficie de l'exonération du droit fixe (CGI, art. 810 bis).

g. Apport du droit de présentation d'une clientèle d'expert-comptable

140

Lorsqu'il est fait à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par des personnes non soumises à cet impôt, cet apport a pour objet une clientèle au sens du 3° du I de l'article 809 du CGI . Il donne donc ouverture au droit de mutation spécial prévu au III de l'article 810 du CGI , taxes additionnelles en sus (Cass. com. arrêt du 5 mai 1981, n°78-16164).

B. Modalités de l'apport pur et simple

150

L'apport doit être consenti à titre pur et simple.

En effet, les apports à titre onéreux donnent ouverture aux droits de mutation dans les conditions du droit commun.

C. Qualité de l'apporteur

160

L'apport doit être consenti par une personne morale ou par une personne physique non passible de l'impôt sur les sociétés. À cet égard, il est précisé que les personnes morales non passibles de l'impôt sur les sociétés doivent s'entendre de celles qui ne sont pas visées à l'article 206 du CGI.

En revanche, les apports purs et simples effectués par une société passible de l'impôt sur les sociétés à une autre société soumise au même régime donnent lieu en principe à l'exonération du droit fixe en application de l'article 810 bis du CGI.

Toutefois, il est dérogé à cette règle lorsque le bien a bénéficié lors du précédent apport de l'exonération du droit fixe ou du droit fixe (aux lieu et place du droit spécial de mutation) ou du taux réduit de 1 % en 1991 (cf. **IV-B-3-b-§ 450**).

Il est précisé que compte tenu de la règle de territorialité posée par le I de l'article 209 du CGI, une société de capitaux étrangère qui n'exerce aucune activité imposable en France ne peut être regardée comme passible de l'impôt sur les sociétés en France. Il s'ensuit que les dispositions du 3° du I de l'article 809 du CGI s'appliquent aux apports de biens faits par une telle société à une société de capitaux française.

D. Qualité de la personne morale bénéficiaire de l'apport à titre pur et simple

170

Le bénéficiaire de l'apport doit être une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, sur tout ou partie de ses résultats.

Sont ainsi visées les personnes morales (sociétés et autres collectivités dotées de la personnalité juridique) qui figurent à l'énumération donnée à l'article 206 du CGI (cf. BOI-IS-CHAMP-10), y compris celles ayant opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l' article 239 du CGI, ainsi que celles qui seraient normalement passibles de l'impôt sur les sociétés parce qu'elles entrent dans le champ d'application de l'article 206 du CGI, mais qui en ont été exonérées par une disposition spéciale (CGI, art. 207 à CGI, art. 208 sexies).

180

Bien entendu, les organismes qui, entrant dans le champ d'application de l'article 206 du CGI sont néanmoins dépourvus de la personnalité juridique, échappent à l'application des dispositions du 3° du I de l'article 809 du CGI (par exemple : les associations non déclarées).

E. Date à prendre en considération

190

Pour apprécier si chacune des parties à un acte d'apport est ou non passible de l'impôt sur les sociétés, et, en conséquence, l'applicabilité ou non des dispositions du 3° du I de l'article 809 du CGI , il convient de se placer à la date de la convention de formation de la société qui est le plus souvent celle de l'acte constatant la réalisation définitive de l'apport.

C'est ainsi que l'apport pur et simple de biens visés au 3° du I de l'article 809 du CGI consenti par une personne physique à une SARL optant pour le régime fiscal des sociétés de personnes échappe au droit de mutation spécial si l'option est exercée dans l'acte de constitution de la société.

En effet, à partir de la prise d'effet du statut fiscal des sociétés de personnes, la SARL ayant opté se trouve placée dans le champ d'application de la théorie dite de la mutation conditionnelle des apports. En conséquence, les apports purs et simples qui lui sont consentis sont exonérés.

II. Conditions d'exigibilité du droit de mutation spécial

200

Comme dans le régime de droit commun, le régime prévu au 3° du I de l'article 809 du CGI s'applique aux apports effectués :

- à titre pur et simple, constatés ou non par un acte ; en l'absence d'un acte écrit l'assujettissement à la formalité résulte de l'article 638 du CGI (au lieu de l'article 638 A du CGI), dès lors que les apports de l'espèce sont assimilés à des mutations à titre onéreux ;

- au profit d'une véritable société.

Il convient, à cet égard, de se reporter aux règles développées au **BOI-ENR-AVS-10-10-10-III**.

210

Toutefois, en ce qui concerne les règles de territorialité, il convient de préciser que sont assimilés à des mutations à titre onéreux les apports de biens visés au 3° du I de l'article 809 du CGI effectués par une personne non passible de l'impôt français sur les sociétés à une personne, française ou étrangère, passible dudit impôt, même si cette dernière revêt la forme d'une société de capitaux et a fixé son siège de direction effective ou son siège statutaire dans un État membre de la Communauté, dès lors que les biens sont situés en France.

220

Les dispositions du I du A de l'article 808 du CGI, destinées à éliminer les risques de double imposition à l'intérieur de la Communauté européenne, ne visent que le droit fixe et non le droit de mutation spécial (cf. **BOI-ENR-AVS-10-50**).

III. Assiette du droit de mutation spécial

230

Dans tous les cas, les droits et taxes de mutation sont liquidés sur la valeur vénale des biens auxquels ils s'appliquent.

Notamment, en ce qui concerne les personnes morales qui ne sont assujetties à l'impôt sur les sociétés que sur une fraction de leurs résultats, c'est la valeur intégrale des apports visés au 3° du I de l'article 809 du CGI qui forme l'assiette du droit.

240

Les promesses fermes d'apport affectées d'un simple terme rendent le droit de mutation immédiatement exigible au même titre que les apports déjà réalisés. L'acte constatant la réalisation ultérieure de l'apport donne éventuellement ouverture au droit fixe des actes innomés.

Toutefois, si la promesse d'apport est subordonnée à une véritable condition suspensive, ce droit ne sera exigible qu'à la réalisation de la condition (CGI, art. 676).

A. Date à retenir pour l'évaluation des biens

250

Le droit est liquidé sur la valeur vénale des biens à la date de la convention de formation de la société qui, le plus généralement, est celle de l'acte d'apport.

Lorsque les valeurs devant servir à l'assiette des droits ne sont pas déterminées dans l'acte d'apport, les parties sont tenues de souscrire une déclaration détaillée et estimative, certifiée et signée au pied de l'acte (CGI, art. 851).

B. Affirmation de sincérité

260

Du fait de l'assimilation de ces apports à des mutations à titre onéreux, la souscription de l'affirmation de sincérité prescrite par l'article 850 du CGI est obligatoire.

C. Insuffisances d'évaluation ou omissions

270

Les insuffisances d'évaluation ou les omissions commises dans les actes ou déclarations donnant ouverture au droit spécial de mutation (III de l'article 810 du CGI) sont constatées et sanctionnées comme en matière de mutation à titre onéreux portant sur les biens considérés.

IV. Tarif des apports purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux

280

Les apports purs et simples de biens visés au 3° du I de l'article 809 du CGI donnent ouverture en principe au droit de mutation spécial fixé au III de l'article 810 du CGI (cf. **IV-A-§ 290**).

Toutefois, les apports concernés peuvent être exonérés de droit fixe lors de la constitution de la société à condition que l'apporteur prenne l'engagement de conserver les titres remis en contrepartie de l'apport pendant un délai de trois ans (cf. **IV-B § 330 et suivants**).

A. Le droit spécial de mutation

290

Le droit spécial de mutation se compose d'un droit budgétaire perçu au profit de l'Etat (III de l'article 810 du CGI) et de taxes additionnelles perçues au profit des départements et des communes ou du fonds de péréquation départemental (CGI, art 1584, CGI, art. 1595, CGI, art. 1595 bis).

Leur taux varie selon qu'il s'agit d'immeubles ou de meubles.

1. Immeubles ou droits immobiliers soumis au droit spécial de mutation

300

Le taux du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière perçus sur les apports purs et simples visés au 3° du I de l'article 809 du CGI est fixé au III de l'article 810 du CGI pour les apports qui ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers.

Le taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement s'applique sans condition particulière.

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

2. Fonds de commerce et biens assimilés

310

Les apports purs et simples, réalisés en application du III de l'article 810 du CGI , qui ont pour objet un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou une promesse de bail sont taxables selon un barème progressif par tranche prévu à l'article 719 du CGI.

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

3. Application éventuelle d'un droit de mutation à titre onéreux inférieur

320

L'apport soumis au droit de mutation spécial prévu au III de l'article 810 du CGI est assimilé à une mutation titre onéreux en contrepartie de l'abandon du principe de la mutation conditionnelle des apports à l'égard des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

Le droit de mutation spécial perçu lors de l'apport est un droit de mutation anticipé. En cas de partage ultérieur de l'actif social, l'attribution des biens apportés s'effectue en franchise de droits de mutation, que l'attributaire soit ou non l'apporteur initial dès lors que le droit de mutation spécial a été perçu à l'origine.

C'est pourquoi, si les biens apportés peuvent profiter d'un droit de mutation à titre onéreux inférieur au droit visé au III de l'article 810 du CGI, c'est le droit de mutation à titre onéreux qui est perçu. En pratique, pour déterminer quel est le droit le plus faible, il y a lieu de procéder à une double liquidation permettant de comparer l'imposition globale résultant de l'application du taux prévu au III de l'article 810 du CGI, majoré des taxes additionnelles, avec l'application du droit de mutation à titre onéreux applicable au bien concerné.

B. Exonération du droit fixe en cas d'apport pur et simple assimilés à des mutations à titre onéreux

330

Les apports purs et simples assimilés à des mutation à titre onéreux effectués lors de la constitution de la société peuvent être exonérés du droit fixe prévu à l'article 810 du CGI sous certains conditions (CGI, art. 810 bis).

En revanche, les apports réalisés au cours de la vie sociale demeurent taxables dans les condition de droit commun (augmentation de capital, fusion ou opération assimilée,changement de régime fiscal...).

L'exonération du droit fixe prévue à l'article 810 bis du CGI est subordonnée à l'engagement des associés de conserver pendant trois ans les titres reçus en contrepartie de l'apport (ou détenus à la

date du changement du régime fiscal).

Les règles applicables aux apports purs et simples assimilés à une mutation à titre onéreux sont précisées dans les développements qui suivent.

1. Champ d'application de l'exonération du droit fixe

a. Apports à titre pur et simple

340

L'exonération du droit fixe est applicable à l'enregistrement des apports effectués à titre pur et simple et qui portent sur des immeubles, des droits immobiliers, des fonds de commerce, des clientèles, des droits au bail ou à une promesse de bail.

350

Toutefois, l'exonération du droit fixe ne bénéficie aux apports d'immeubles ou de droits immobiliers que s'ils sont compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé et sont affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

Deux conditions sont donc requises, s'agissant des immeubles :

- l'apport doit porter sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affecté à l'exercice de cette activité professionnelle. Pour apprécier si la condition est remplie, il convient de se reporter aux commentaires de l'article 151 octies du CGI (cf. BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10) ;

- l'immeuble doit être compris dans l'ensemble apporté.

360

Demeurent soumis au droit de mutation spécial (majoré des taxes additionnelles) les apports :

- d'immeubles non affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, même s'ils sont compris dans l'ensemble apporté ;

- d'immeubles affectés à l'exploitation de manière isolée ;

- d'autres biens entrant dans le champ d'application du droit de mutation spécial pour lesquels l'engagement de conservation pendant trois ans n'a pas été pris ou n'a pas été respecté.

b. Changement de régime fiscal

370

Les développements concernant le changement de régime fiscal sont traités au **BOI-ENR-AVS-20-40**.

2. Engagement de conservation des titres

a. Étendue de l'engagement de conservation des titres

380

Afin d'éviter que l'enregistrement avec le bénéfice de l'exonération ne bénéficie à des opérations qui auraient en fait pour objet la cession des biens apportés, son application est subordonnée à la

condition que l'apporteur s'engage à conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport.

La même règle est applicable aux droits sociaux détenus par tous les associés d'une société relevant de l'impôt sur le revenu lorsque la société devient passible de l'impôt sur les sociétés.

390

L'engagement doit être pris, en cas d'apport, dans l'acte qui est soumis à la formalité ou dans la déclaration prévue à l'article 638 A du CGI.

400

Les apports immobiliers aux associations de la loi du 1er juillet 1901 ou aux syndicats professionnels sont soumis aux mêmes droits et taxes que les apports aux sociétés (CGI, 2° du I de l'article 809). L'enregistrement avec le bénéfice de l'exonération (ou droit fixe du I de l'article 810 du CGI s'ils sont effectués en cours d'existence) d'apports de biens qui rendraient exigible le droit fixé par l'article 810-III du CGI, devrait être subordonné à l'engagement de conservation des titres. Toutefois, dès lors que l'apport à ces organismes n'est pas rémunéré par des droits sociaux, l'engagement de conservation est sans objet. Sa souscription n'est donc pas nécessaire.

b. Rupture de l'engagement de conservation des titres

410

Lorsque l'engagement n'est pas respecté par le détenteur des titres, la société bénéficiaire de l'apport est redevable de la différence entre, d'une part, le droit spécial de mutation majoré des taxes additionnelles et d'autre part les droits et taxes initialement acquittés. Cette différence est exigible immédiatement.

Lorsque l'acte ou la déclaration a initialement bénéficié de l'exonération prévue à l'article 810 bis du CGI, la totalité du droit de mutation aux tarifs prévus au premier alinéa du III de l'article 810 du CGI est immédiatement exigible.

Le complément de droits ne peut faire l'objet du paiement fractionné prévu à l'article 1717 du CGI.

L'associé peut souscrire ou acquérir des parts ou actions de la société postérieurement à l'engagement : en cas de cession de ces parts ou actions, l'engagement n'est pas rompu tant que l'associé détient un nombre de droits sociaux au moins égal à celui sur lequel a porté l'engagement.

420

L'exonération n'est pas remise en cause :

- en cas de décès du détenteur des titres ou droits sociaux ;

- en cas de donation des titres ou droits sociaux, lorsque le donataire prend dans l'acte l'engagement de les conserver jusqu'au terme de la troisième année suivant l'apport. Cet engagement peut être souscrit soit dans un acte authentique, soit dans un acte sous-seing privé ayant date certaine. Au cas où cet engagement n'est pas respecté, la reprise s'effectue dans les mêmes conditions qu'en cas de rupture de l'engagement initial.

Remarque : Les conséquences de l'agrément délivré en matière d'impôt sur les sociétés en application des dispositions du 2 de l'article 115 du CGI à une attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif placé sous le régime de l'article 210 B du CGI aux associés de la société apporteuse sont étendues aux droits d'enregistrement.

Concernant ce régime, Cf. BOI-SJ-AGR-20-10.

3. Règles applicables en cas de partage ou d'apports ultérieurs

430

Le dernier alinéa du III de l'article 810 du CGI prévoit, en cas de partage social ou de nouvel apport des biens à une société passible de l'impôt sur les sociétés, des règles particulières d'imposition pour les biens qui ont bénéficié lors de leur apport de l'exonération de droit prévue à l'article 810 bis du CGI, de la réduction de taux à 1 % ou de l'application du droit fixe.

Nous examinons ci-après les règles applicables en cas de :

- partage de biens ayant bénéficié de l'exonération du droit fixe ou du droit fixe ;

- d'apport à une autre société passible de l'impôt sur les sociétés.

a. Partage de biens ayant bénéficié de l'enregistrement au droit fixe ou de l'exonération

440

Les biens apportés dont l'apport a été soumis au droit fixe prévu au I de l'article 810 du CGI ou a été exonéré en vertu des dispositions de l'article 810 bis du CGI peuvent faire l'objet d'un partage entre les associés, soit en cours, soit en fin de société.

En application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports, si ces biens sont attribués à un associé autre que l'apporteur initial, le droit de mutation afférent à ces biens est exigible lors du partage. En revanche, aucun droit de mutation n'est dû si le bien est attribué à l'apporteur initial.

Toutefois, s'il s'agit d'un immeuble ou d'un droit immobilier, l'opération donne ouverture au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière prévu à l'article 678 du CGI,

En application de cette règle, la mutation conditionnelle des apports a été rétablie pour les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, mais uniquement pour les biens qui ont bénéficié de l'application du droit fixe ou de l'exonération (ou du taux réduit de 1 % pour les apports ou changements de régime fiscal effectués en 1991).

Ainsi, les règles applicables au partage des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés diffèrent selon le régime fiscal applicable à ces biens au moment de l'apport.

Il en est ainsi notamment selon que l'apport a été effectué avant ou après le 1er janvier 1991.

De même, à compter de cette date, les règles sont différentes selon que l'apporteur a ou non pris l'engagement de conserver pendant trois ans les titres reçus en rémunération de l'apport ou encore selon la nature des biens apportés. Le régime applicable peut d'ailleurs être remis en cause en cas de non respect de l'engagement de conservation.

En outre, en ce qui concerne les immeubles, le droit fixe ou l'exonération (ou le droit réduit de 1 %) a pu être (ou non) appliqué selon qu'ils étaient ou non compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé de l'apporteur affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

b. Apport à une autre société passible de l'impôt sur les sociétés

450

Les apports effectués par une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés à une autre personne soumise au même impôt sont en principe, enregistrés au droit fixe prévu par le I de l'article

810 du CGI ou exonéré du droit fixe en vertu de l'article 810 bis du CGI.

Par dérogation à ce principe, le droit de mutation spécial prévu au premier alinéa de l'article 810-III du CGI majoré des taxes additionnelles ou le tarif prévu à l'article 719 du CGI, est applicable lorsqu'un bien précédemment reçu en apport et enregistré au droit fixe (ou au taux réduit de 1 % en 1991) ou exonéré du droit fixe est apporté à nouveau à une autre société passible de l'impôt sur les sociétés. La société apporteuse se trouve donc placée à cet égard dans la même situation que si elle n'était pas passible de l'impôt sur les sociétés.

Bien entendu, le nouvel apport soumis au droit de mutation spécial ou au tarif prévu à l'article 719 du CGI pourra également bénéficier de l'enregistrement au droit fixe ou l'exonération de celui-ci prévu par l'article 810 bis du CGI en cas de constitution de sociétés, si les conditions de ce régime sont réunies, en particulier l'engagement de conservation des titres pendant trois ans.

4. Date d'application

460

En principe, les droits d'enregistrement sont dus selon le régime applicable à la date de l'acte ou à défaut d'acte, à la date de réalisation de l'opération.

L'enregistrement a lieu dans les conditions et délais prévus à l'article 635 du CGI et l'article 638 A du CGI.

Les développements concernant la formalité à l'enregistrement sont exposés au **VI-§ 500**.

C. Apports soumis à la taxe sur la valeur ajoutée

470

Les apports, de meubles ou d'immeubles, effectués lors de la constitution de la société qui entrent dans le champ d'application de la TVA, y compris les terrains à bâtir et biens assimilés mentionnés au I du A de l'article 1594-0 G du CGI bénéficient de l'exonération du droit fixe (CGI, IV de l'article 810 et CGI,art.810 bis).

V. Recouvrement des droits en cas d'apports purs et simples assimilés à des mutations à titre onéreux

480

Les droits ou taxes exigibles sur les apports visés au 3° du I de l'article 809 du CGI sont, en principe, payables au moment de l'enregistrement de l'acte constatant les apports ou de la déclaration en tenant lieu.

490

Toutefois, le paiement du droit de mutation spécial exigible en vertu des dispositions du 3° du I de l'article 809 du CGI et des taxes additionnelles peut, sur demande expresse de la société, être fractionné en cinq versements égaux selon les modalités et dans les conditions prévues aux articles 396 et suivants de l'annexe III au CGI.

Les développements concernant le paiement fractionné sont exposés dans la BOI-ENR-DG-50-20-20
.

VI. Formalité

500

La perception du droit de mutation spécial suppose la réunion de certaines conditions de fond.

Ce droit s'applique aux apports :

- purs et simples ;

- définitifs ;

- effectués au profit d'une société, d'un groupement d'intérêt économique, d'un groupement d'intérêt public ou d'une association, mais, à cet égard, il faut également tenir compte de la nature des biens apportés.

A. Première condition : apports purs et simples

510

Le droit de mutation spécial n'est applicable que dans la mesure où les apports sont purs et simples, c'est-à-dire, lorsqu'ils confèrent à l'apporteur, en échange de sa mise, de simples droits sociaux exposés à tous les risques de l'entreprise (cf. **BOI-ENR-AVS-10-10**).

520

Lorsque les biens apportés sont grevés d'un passif pris en charge par la société, l'apport pur et simple correspond à leur valeur nette.

À concurrence du passif, il y a en effet apport à titre onéreux soumis aux droits de mutation dans les conditions ordinaires (cf. **BOI-ENR-AVS-10-30**).

B. Deuxième condition : caractère définitif de l'apport

530

Le paiement du droit de mutation spécial ne peut intervenir que si la constitution de la société est définitive .

C. Troisième condition : constitution d'une véritable société

1. Principe

540

En ce qui concerne les biens ou droits de caractère mobilier, sont seuls soumis au droit de mutation spécial, les apports purs et simples effectués au profit d'organismes présentant les caractères distinctifs des sociétés.

550

Le droit de mutation spécial s'applique donc aux opérations de formation de toutes les sociétés commerciales, quelle qu'en soit la forme : sociétés en nom collectif, sociétés en commandite simple, sociétés à responsabilité limitée, sociétés anonymes ou en commandite par actions, sociétés à capital variable ou coopératives, sociétés créées de fait, sociétés en participation et de toutes les sociétés civiles sous réserve des précisions ci-après.

La constitution d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, qu'il s'agisse d'un début d'activité ou de l'apport d'une entreprise individuelle, est exonérée du droit fixe sur tous les apports purs et simples.

2. Cas particuliers

a. Sociétés en participation

1° Cas général

560

La société en participation est une société que les associés ont convenus de ne pas immatriculer. Elle n'a pas la personnalité morale et n'est pas soumise à publicité (code civil, art.1871).

Elle a, néanmoins, du point de vue fiscal, une personnalité distincte de celle de ses membres ; le droit de mutation spécial est en conséquence exigible sur l'acte constitutif d'une telle société (Cass. civ., 30 décembre 1884, Cass. civ., 13 mars 1985) [D 1895, I 521].

Sur le terrain du mode de preuve, le titre constitutif d'une société en participation peut consister dans un échange de lettres missives ou même dans une seule lettre supposant la formation antérieure des engagements du cocontractant (Seine, 3 juillet et 23 octobre 1964). Cette situation peut se rencontrer notamment en matière d'accords de coproduction cinématographique (Seine, 13 février 1965) ; le droit d'apport est dû non seulement sur les apports en espèces des producteurs associés mais encore sur le crédit de chacun au titre du concours du fonds de développement de l'industrie cinématographique (Seine, 13 mai 1966).

570

En ce qui concerne le régime déclaratif des apports, cf. **BOI-ENR-AVS-40-40**.

2° Convention de croupier

580

Chaque associé peut, sans le consentement de ses associés, s'associer une tierce personne relativement à la part qu'il a dans la société.

Le tiers ainsi nommé est qualifié de croupier. La convention de croupier par laquelle un associé, sans le consentement de ses associés, convient avec ledit croupier de partager les bénéfices et les pertes résultant de sa participation dans une première société, constitue une société accessoire ayant un caractère occulte et s'analysant comme une société en participation.

L'ancien article 1861 du code civil qui prévoyait expressément la convention de croupier n'a pas été repris dans les nouvelles dispositions au motif que cette convention est tombée en désuétude et surtout qu'elle est rendue parfaitement inutile par les dispositions qui imposent le rachat des parts en cas de refus d'agrément.

Cette convention reste néanmoins licite, en vertu du principe de la liberté contractuelle qui autorise tout accord non contraire à l'ordre public.

590

Au regard des droits d'enregistrement, la convention de croupier s'analyse en une double opération comportant tout d'abord la cession au croupier, moyennant un prix déterminé encaissé par l'associé cédant, d'une fraction des droits sociaux appartenant à ce dernier, puis, en second lieu, la formation entre le cédant et le croupier, parallèlement à la société principale dont les droits font l'objet de la convention, d'une société accessoire ayant un caractère occulte, qui reçoit en apport la fraction des droits sociaux acquise par le croupier et la part de ces mêmes droits restant au cédant.

La première opération est en principe passible du droit prévu à l'article 726 du CGI (Cass. com, 12 février 1968 ; cf. BOI-ENR-DMTOM-40-10-20).

La seconde qui s'analyse en la constitution d'une société en participation, entraîne l'exigibilité du droit de mutation spécial.

Lorsque les deux opérations sont constatées dans un même acte, seul le droit proportionnel doit en principe être perçu, conformément aux dispositions de l'article 672 du CGI.

Toutefois, si la convention de croupier s'appliquait soit à des actions ou parts d'une société immobilière de copropriété visée à l'article 1655 ter du CGI (société dotée de la transparence fiscale), soit à des parts de sociétés ou à des actions entrant dans les prévisions des articles 727 du CGI ou 728 du CGI, il y aurait lieu de considérer que la cession puis l'apport n'ont pas pour objet les droits mobiliers corporels mais les biens eux-mêmes représentés par ces actions ou parts et les impôts dus en matière d'enregistrement devraient être fixés en conséquence, sauf à tenir compte, le cas échéant, des dispositions de l'article 730 du CGI et de l'article 257du CGI.

b. Sociétés civiles de moyens

600

L'article 36 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 relative aux sociétés civiles professionnelles permet aux membres des professions libérales de créer des sociétés civiles de moyens.

610

L'objet de la société civile de moyens n'est pas l'exercice de la profession mais seulement la prestation de services ou la fourniture de moyens matériels à ses membres dont la situation juridique professionnelle ne subit par là même aucun changement. Elle a pour but de faciliter l'exercice de l'activité de chacun. Il n'y a pas partage de bénéfices ni de clientèle mais seulement contribution aux frais communs.

Ces sociétés sont souvent créées entre médecins et reçoivent notamment des apports de droit au bail, des investissements immobiliers et le matériel nécessaire à l'exploitation du cabinet.

620

En vertu de l'article 239 quater A du CGI, elles se trouvent placées hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés, même lorsqu'elles ont adopté le statut de coopérative. De ce fait, les apports purs et simples qui leur sont faits sont exonérés du droit fixe.

c. Exercice conjoint d'une profession médicale ou paramédicale

630

Il se peut également que des praticiens se groupent pour l'exercice de leur profession sans créer une société civile de moyens.

Dans ce cas, les biens qu'ils mettent personnellement à la disposition du groupement demeurent leur propriété et ceux qu'ils achètent en commun restent indivis.

Aucun droit n'est donc exigible sur ces biens.

d. Présentation d'une clientèle à une société formée entre membres de professions libérales

640

Cette présentation, dont l'administration n'a pas à apprécier la validité, s'analyse en l'apport en nature d'une clientèle et est taxable en conséquence.

Il est fait application de cette doctrine notamment aux professions énumérées ci-après : experts-comptables, comptables, avocats, conseils juridiques, bureaux d'études, de renseignements, conseils en organisation, etc.

La qualification d'apport pur et simple subsiste dans le cas où l'apporteur continuant à exercer sa profession au sein de la société reçoit des honoraires ou un salaire en contrepartie exclusivement d'une responsabilité de direction ou de son travail.

Dans le cas où ces rémunérations couvrent, en outre, la mise à la disposition de la clientèle de la société (notamment si la rémunération est manifestement disproportionnée par rapport à la responsabilité assurée ou au travail fourni), il y a, à concurrence de la fraction excédentaire, apport à titre onéreux.