RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-10-30-20120912
Date de publication : 12/09/2012

ENR - Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés - Apports mixtes

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 3 : Apports mixtes

Sommaire :

I. Apports mixtes non ventilés par les parties
II. Apports mixtes de fonds de commerce et de biens assimilés

1

L'apport d'un associé peut être pur et simple pour partie et à titre onéreux pour le surplus. Il est alors dit mixte.

Ce sera, en général, le cas d'un apport grevé d'un passif : l'apport est pur et simple dans la limite de la valeur nette de l'apport et à titre onéreux au-delà de cette limite.

10

Dans ce cas, les parties sont admises à déclarer - dans l'acte ou au pied de l'acte, ou même après l'enregistrement en vue de la révision de la perception - quels sont, parmi les biens mis en société, ceux qui constituent l'apport pur et simple et ceux qui doivent être considérés comme apportés à titre onéreux.

Nous examinerons dans ce présent chapitre :

- les apports mixtes non ventilés par les parties ;

- les apports mixtes de fonds de commerce et biens assimilés.

I. Apports mixtes non ventilés par les parties

20

Lorsqu'un apport est partiellement rémunéré par la prise en charge d'une dette de l'apporteur, les parties peuvent imputer librement ce passif sur les biens mis en société qu'elles désignent dans l'acte ou au pied de l'acte. Elles ne sont pas tenues d'imputer le montant d'un emprunt sur la valeur du bien qu'il a servi à financer. Les droits sont perçus en tenant compte de la ventilation opérée par les parties.

30

Quand les parties n'usent pas de la faculté qui leur est accordée de désigner les biens transmis à titre onéreux, le service perçoit l'impôt en imputant le prix de la mutation (ou le passif) sur les biens de chaque espèce, proportionnellement à leurs valeurs respectives.

Bien entendu, cette imputation proportionnelle ne peut être effectuée, au cas où les apports comprennent des meubles et des immeubles, que si l'estimation détaillée prévue à l'article 735 du code général des impôts (CGI) figure dans l'acte. À défaut, le tarif immobilier est seul applicable.

40

Exemple : Soit un apport, effectué par une personne physique à une personne morale non passible de l'impôt sur les sociétés, de 1 000 000 €, dont 750 000 € d'immeubles n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA et 250 000 € de créances, à charge pour la société bénéficiaire de payer un passif de 400 000 €.

Dès lors qu'aucune précision n'est donnée par les parties quant à l'imputation du passif, celle-ci sera effectuée sur chacun des biens apportés proportionnellement à leur importance respective.

L'apport est pur et simple à hauteur de 600 000 € (1 000 000 € - 400 000 €). Cet apport est exonéré en application de l'article 810 bis du CGI.

L'apport à titre onéreux donne ouverture, par application de la règle d'imputation proportionnelle, aux droits suivants :

- droit de vente ou droit prévu à l'article 683 bis du CGI sur l'apport d'immeubles d'un montant de : 400 000 x 750 000 / 1 000 000 = 300 000 € ;

- droit fixe des actes innomés sur l'apport de créance, non perçu en présence de droits proportionnels plus élevés : 400 000 x 250 000 / 1 000 000 = 100 000 €.

50

En définitive, les droits exigibles sur les apports mixtes sont déterminés par combinaison des règles régissant les apports purs et simples (exonération du droit fixe ou exigibilité du droit spécial de mutation) avec celles s'appliquant aux apports à titre onéreux (exigibilité du droit de mutation d'après la nature des biens concernés ou droit spécifique fixé à l'article 683 bis du CGI ou régime particulier prévu au I de l'article 809 bis du CGI et à l'article 810 bis du CGI).

II. Apports mixtes de fonds de commerce et de biens assimilés

60

En cas d'apport mixte de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail soumis au régime du 3° du I de l'article 809 du CGI pour lequel l'apporteur ne souscrit pas ou ne respecte pas l'engagement de conservation des titres pendant trois ans, le barème progressif prévu à l'article 719 du CGI s'applique globalement sur la valeur du bien apporté, et non sur chacune des fractions de sa valeur taxable représentatives d'une part de l'apport à titre onéreux et d'autre part de l'apport pur et simple.

70

Exemple : liquidation des droits dus à raison d'un apport mixte de fonds de commerce. Apport le 26 juillet 2011 à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non passible de cet impôt d'un fonds de commerce d'une valeur de 160 000 €, avec prise en charge de dettes contractées par l'apporteur à hauteur de 60 000 € et remise de titres pour la différence, soit 160 000 – 60 000 = 100 000 €.

- l'apporteur ne souscrit pas l'engagement de conservation des titres. L'apport est mixte, puisqu'il est pour partie à titre onéreux (60 000 €) et pour partie à titre pur et simple (100 000 €). L'apport pur et simple étant fait au profit d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non soumise à cet impôt, il est donc soumis au régime fiscal prévu au 3° du I de l'article 809 du CGI . Les droits progressifs prévus à l'article 719 du CGI sont liquidés sur la valeur du fonds de commerce apporté, et non sur les fractions représentatives du fonds de commerce réalisées d'une part à titre onéreux, et d'autre part à titre pur et simple :

- fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 0 et 23 000 € ;
- droits = 0 € ;
- fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 23 000 € et 107 000 € ;
- droit budgétaire : 84 000 x 2 % = 1 680 € ;
- taxe additionnelle départementale : 84 000 x 0,60 % = 504 € ;
- taxe additionnelle communale : 84 000 x 0,40 % = 336 €. Soit un total pour la fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 23 000 € et 107 000 € de 2 520 € ;
- fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 107 000 € et 160 000 € ;
- droit budgétaire : 53 000 x 0,60 % = 318 € ;
- taxe additionnelle départementale : 53 000 x 1,40 % = 742 € ;
- taxe additionnelle communale : 53 000 x 1 % = 530 €. Soit un total pour la fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 107 000 € et 200 000 € de 1 590 € ;
- soit un montant total des droits de 4 110 € ;

- l'apporteur souscrit un engagement de conservation des titres. L'apport pur et simple pour 100 000 € est exonéré.L'apport à titre onéreux pour 60 000 € donne ouverture aux droits suivants :

- fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 0 et 23 000 € : 23 000 x 60 000 / 160 000 = 8 625 € ;
- droits = 0 € ;
- fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 23 000 € et 107 000 €:: 84 000 x 60 000 / 160 000 = 31 500 € ;
- droit budgétaire : 31 500 x 2 % = 630 € ;
- taxe additionnelle départementale : 31 500 x 0,60 % = 189 € ;
- taxe additionnelle communale : 31 500 x 0,40 % = 126 €. Soit un total pour la fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 23 000 € et 107 000 € de 945 € ;
- fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 107 000 € et 160 000 € : 53 000 x 60 000 / 160 000 = 19 875 € ;
- droit budgétaire : 19 875 x 0,60 % = 119 € ;
- taxe additionnelle départementale : 19 875 x 1,40 % = 278 € ;
- taxe additionnelle communale : 19 875 x 1 % = 199 €. Soit un total pour la fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 107 000 € et 200 000 € de 596 € ;
- soit un montant total des droits de 1 541 € ;

- en cas de non-respect de l'engagement de conservation des titres, le rappel des droits est effectué de la manière suivante :

- assiette des droits : 100 000 - 14 375 (abattement non utilisé, soit 23 000 – 8 625) = 85 625 € ;
- fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 23 000 € et 107 000 € : 84 000 - 31 500 = 52 500 € ;
- droit budgétaire : 52 500 x 2 % = 1 050 € ;
- taxe additionnelle départementale : 52 500 x 0,60 % = 315 € ;

- taxe additionnelle communale : 52 500 x 0,40 % = 210 €. Soit un total pour la fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 23 000 € et 107 000 € de 1 575 € ;

- fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 107 000 € et 160 000 € : 53 000 - 19 875 = 33 125 € ;

- droit budgétaire : 33 125 x 0,60 % = 199 € ;

- taxe additionnelle départementale : 33 125 x 1,40 % = 464 € ;

- taxe additionnelle communale : 33 125 x 1 % = 331 €. Soit un total pour la fraction de la valeur taxable du fonds de commerce comprise entre 107 000 € et 200 000 € de 994 € ;

- soit un montant total des droits de 2 569 €.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 08/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3416-PGP.html/identifiant=BOI-ENR-AVS-10-30-20120912