

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-20-40-20171206

Date de publication : 06/12/2017

ENR - Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés - Changement de régime fiscal des sociétés

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 4 : Changement de régime fiscal des sociétés

Sommaire :

- I. Champ d'application des droits d'enregistrement exigibles en cas de changement de régime fiscal
 - A. Événements concernés
 - B. Biens et personnes concernées
 - C. Cas particuliers
 - 1. Option des sociétés créées de fait et des sociétés en participation pour le régime des sociétés de capitaux
 - 2. SARL de caractère familial
 - a. Option des SARL de caractère familial pour le régime fiscal des sociétés de personnes
 - b. SARL de caractère familial ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes qui redeviennent passibles de l'IS
 - 3. Option des sociétés de capitaux pour le régime fiscal des sociétés de personnes
 - 4. Option des sociétés civiles pour le régime des sociétés de capitaux
- II. Assiette des droits d'enregistrement exigibles en cas de changement de régime fiscal
 - A. Valeur à taxer
 - B. Époque de l'estimation
- III. Tarif applicable en cas de changement de régime fiscal
 - A. Le droit spécial de mutation
 - B. Le droit fixe
 - C. Application des droits de mutation à titre onéreux ordinaires
- IV. Formalité en cas de changement de régime fiscal
 - A. Date de la déclaration
 - B. Bureau compétent
 - C. Affirmation de sincérité
 - D. Insuffisance d'évaluation ou omissions
- V. Recouvrement et paiement fractionné des droits d'enregistrement dus en cas de changement de régime fiscal
- VI. Conséquences de l'exigibilité des droits de mutation

D'une manière générale, les droits d'enregistrement dus par les sociétés, au cours de leur existence, concernent des opérations diverses d'ordre juridique.

10

Le II de l'[article 809 du code général des impôts \(CGI\)](#) s'attache plus spécialement à un événement d'ordre fiscal dans le cas particulier où une personne morale dont les résultats ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés devient passible de cet impôt, à la suite d'une option ou d'un changement de forme.

Ce changement de régime fiscal rend exigibles les droits et taxes de mutation à titre onéreux sur certains biens (apports d'immeubles, de droits immobiliers, de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail) qui avaient été apportés à titre pur et simple à cette personne morale postérieurement au 1^{er} août 1965, par des personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés.

Par un arrêt du 20 novembre 2007 (Cass. Com., n° 05-19296), la Cour de cassation précise que les droits de mutation à titre onéreux sont exigibles du seul fait du changement de régime fiscal de la société bénéficiaire de l'apport. La situation de la société apporteuse n'a pas à être prise en compte.

20

Une telle mesure complète celle prévue au 3° du I de l'[article 809 du CGI](#) relative aux « apports faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non soumise à cet impôt » ([BOI-ENR-AVS-10-10-20](#)).

En effet, le changement de régime fiscal a pour conséquence, sous réserve des situations évoquées aux [§ 40 et 50](#), de faire sortir du champ d'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports certains biens qui auraient été susceptibles de faire l'objet, lors du partage ultérieur de l'actif social, de la perception d'un droit de mutation ([BOI-ENR-AVS-30-20-20](#)).

30

Comme l'apport de certains biens consenti directement à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, le passage au régime fiscal des sociétés de capitaux d'une société ayant reçu des biens de même nature donne lieu au paiement d'un droit spécial de mutation majoré des taxes additionnelles.

40

Toutefois, les droits et taxes exigibles en cas de changement de régime fiscal entrant dans les prévisions du II de l'[article 809 du CGI](#) sont les mêmes que ceux applicables aux apports purs et simples visés au 3° du I de l'article 809 du CGI.

Aussi, le changement de régime fiscal est susceptible de donner ouverture au droit fixe (aux lieu et place du droit spécial de mutation ou du taux prévu pour les ventes si la tarification est plus favorable), lorsque les associés s'engagent à conserver pendant trois ans les titres détenus à la date du changement de régime fiscal.

50

En conséquence (et par dérogation à la règle rappelée aux [§ 20 et 30](#)), les biens qui en application du deuxième alinéa du III de l'[article 810 du CGI](#), ont supporté le droit fixe, à compter du 1^{er} janvier 1992 (ou le droit de mutation au taux réduit de 1 % pour les changements de régime fiscal intervenus en 1991) sont soumis :

- au droit de mutation à titre onéreux, s'ils sont attribués lors du partage de la société à une personne autre que l'apporteur ;
- au droit spécial de mutation (ou au droit fixe prévu au III de l'article 810 du CGI en cas d'engagement de conservation des titres), s'ils sont apportés à une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ([BOI-ENR-AVS-10-10-20](#)).

I. Champ d'application des droits d'enregistrement exigibles en cas de changement de régime fiscal

A. Événements concernés

60

Le régime prévu au II de l'[article 809 du CGI](#) est susceptible de s'appliquer notamment à l'un des événements suivants :

- l'option pour le régime des sociétés de capitaux ([CGI, art. 206, 3](#) et [CGI, art. 239](#)) d'une société en nom collectif, d'une société civile soumise au régime fiscal des sociétés de personnes mentionnée au 1° de l'[article 8 du CGI](#), d'une société en commandite simple, d'une société en participation, d'une société à responsabilité limitée (SARL) dont l'associé unique est une personne physique, d'une exploitation agricole à responsabilité limitée mentionnée au 5° de l'article 8 du CGI, d'un groupement d'intérêt public mentionné à l'[article 239 quater B du CGI](#), d'une société civile professionnelle (SCP) visée à l'[article 8 ter du CGI](#), d'un groupement de coopération sanitaire et de groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés à l'[article 239 quater D du CGI](#), d'une société interprofessionnelle de soins ambulatoires mentionnée au 7° de l'article 8 du CGI ou d'une société de fait (en ce qui concerne les sociétés en participation et les sociétés de fait, il convient également de se reporter au [III § 180 et suivants du BOI-ENR-AVS-40-40](#)). Il est admis que les sociétés copropriétaires de navires peuvent également exercer cette option de même que les sociétés copropriétaires de cheval de course ou d'étalon lorsqu'elles respectent les conditions mentionnées à l'[article 238 bis M du CGI](#) ([BOI-IS-CHAMP-40](#)) ;
- le fait pour une société à forme civile d'entreprendre au cours de son existence l'exercice d'une activité industrielle et commerciale au sens de l'[article 34 du CGI](#) et de l'[article 35 du CGI](#) la rendant passible de l'impôt sur les sociétés ([CGI, art. 206, 2](#)) ;
- le retour sous le régime fiscal des sociétés de capitaux des SARL de caractère familial qui avaient initialement exercé l'option pour le statut fiscal des sociétés de personnes prévue à l'[article 239 bis AA du CGI](#) (cf. également [I-C-2-a § 140](#)) ;
- la transformation d'une société qui relevait antérieurement du régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI en société passible de l'impôt sur les sociétés, même si cette transformation n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle.

À ce sujet, la Haute juridiction a confirmé, dans le cas d'une société créée de fait qui s'était transformée en société civile professionnelle puis en société anonyme, que pour que le II de l'[article 809 du CGI](#) soit applicable, il suffit que les apports aient été effectués postérieurement au 1^{er} août 1965 par les associés de la personne morale, au moment où celle-ci avait une forme juridique ne la

soumettant pas à l'impôt sur les sociétés. En revanche, peu importe qu'il y ait ou non création d'un être moral nouveau (Cass. com., arrêt du 16 juin 1992, n° 90-16775). Est également sans influence la circonstance que les droits apportés à la société civile aient été auparavant détenus par les associés dans la société créée de fait ;

- les sociétés soumises au régime de l'article 239 bis AB du CGI (cf. I-C-3 § 160 et suiv.).

(70 à 100)

B. Biens et personnes concernées

110

De caractère complémentaire, les dispositions relatives à l'exigibilité des droits de mutation à titre onéreux sur certains apports en nature (CGI, art. 809, I-3°, BOI-ENR-AVS-10-10-20), et celles relatives au changement de régime fiscal de certaines personnes morales (CGI, art. 809, II) comportent le même champ d'application. Celui-ci résulte de la combinaison de ces deux dispositions légales.

120

Les règles relatives aux apports purs et simples soumis au droit spécial de mutation, exposées au I § 30 et suivants du BOI-ENR-AVS-10-10-20, sont donc applicables mutatis mutandis en cas de changement de régime fiscal visé au II de l'article 809 du CGI en ce qui concerne :

- la nature des biens apportés, étant rappelé que même s'ils ont été apportés depuis le 1^{er} août 1965, certains biens entrant dans le champ d'application de la TVA lors de l'apport ne sont pas soumis au droit de mutation lors du changement du régime fiscal, même s'ils figurent encore dans l'actif social à la date d'ouverture de la première période d'imposition à l'impôt sur les sociétés et bien que ce changement de régime fiscal visé au II de l'article 809 du CGI ne constitue pas en lui-même un fait générateur de la TVA. Tel est le cas de biens se rapportant à des opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles visés à l'article 257 du CGI, marchandises neuves cédées corrélativement à la cession ou à l'apport en société du fonds de commerce et exonérées de tout droit proportionnel d'enregistrement en application de l'article 723 du CGI ;

- les personnes ayant effectué les apports.

C. Cas particuliers

1. Option des sociétés créées de fait et des sociétés en participation pour le régime des sociétés de capitaux

130

Il convient de se reporter sur ce point au III § 180 et suivants du BOI-ENR-AVS-40-40.

2. SARL de caractère familial

a. Option des SARL de caractère familial pour le régime fiscal des sociétés de personnes

140

L'article 239 bis AA du CGI autorise les entreprises familiales exploitées sous la forme de SARL à sortir du champ d'application de l'impôt sur les sociétés au moyen d'une option pour le régime des sociétés de personnes.

À partir de la prise d'effet du statut fiscal des sociétés de personnes, la SARL ayant opté pour ce statut 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 sont consentis rendent exigible le droit fixe prévu au I de l'article 810 du CGI.

Mais, en contrepartie, en cas d'attribution en cours ou en fin de société, par voie de partage partiel ou de partage définitif, d'un corps certain à un autre que l'apporteur ou à un ayant cause à titre gratuit de ce dernier, il convient, en raison de l'application du statut fiscal des sociétés de personnes, de tirer les conséquences de la théorie de la mutation conditionnelle des apports (BOI-ENR-AVS-30-20-20 au II § 60 et suiv.).

b. SARL de caractère familial ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes qui redeviennent passibles de l'IS

150

Ces sociétés peuvent se retrouver placées sous le régime fiscal des sociétés de capitaux pour divers motifs (entrées comme associés de personnes autres que celles visées par l'article 239 bis AA du CGI, révocation de l'option, etc.). Ce changement de régime fiscal n'emporte, en principe, de conséquences qu'à l'égard des biens ayant le caractère d'immeubles, de droits immobiliers, de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail qui ont été apportés depuis la prise d'effet de l'option. Les droits et taxes de mutation à titre onéreux deviennent alors exigibles sur la valeur vénale de ces biens au jour du changement de régime fiscal, conformément aux dispositions du II de l'article 809 du CGI (cf. III-A §250 et III-C § 310). Toutefois, ce changement peut être enregistré moyennant le paiement du droit fixe, si les associés s'engagent à conserver pendant trois ans les titres détenus à la date du changement dans les conditions prévues au III de l'article 810 du CGI (cf. III-B § 260 et suiv.).

3. Option des sociétés de capitaux pour le régime fiscal des sociétés de personnes

160

L'article 239 bis AB du CGI permet, sous certaines conditions, aux sociétés anonymes (SA), aux sociétés par action simplifiées (SAS) ainsi qu'aux SARL d'opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du CGI.

170

Lorsque l'option est exercée par la société (SA, SAS, SARL) dès sa création et qu'aucun résultat n'a été effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés avant l'entrée dans le régime de l'article 239 bis AB du CGI, l'acte qui constate sa formation ainsi que les apports purs et simples réalisés par les associés sont enregistrés gratis (BOI-ENR-AVS-10-10-10 et CGI, art. 810 bis).

En revanche, lorsque la société redevient passible de l'impôt sur les sociétés, que ce soit à l'issue d'une période de cinq exercices ou en cas de sortie anticipée du régime prévu à l'article 239 bis AB du CGI, ce changement de régime fiscal entraîne l'exigibilité des droits et taxes de mutation à titre onéreux sur la valeur vénale au jour du changement de régime fiscal des biens ayant le caractère

d'immeubles, de droits immobiliers, de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail qui ont été apportés depuis la prise d'effet de l'option, conformément aux dispositions du II de l'[article 809 du CGI](#) (cf. [I-B § 120](#)), sauf engagement de conservation des titres pendant trois ans visé au III de l'[article 810 du CGI](#).

180

Lorsque la société est créée sous la forme d'une société de personnes et qu'elle est ensuite transformée en SA, SAS ou SARL et opte concomitamment pour le régime de l'[article 239 bis AB du CGI](#), sans avoir effectivement été soumise à l'impôt sur les sociétés, l'acte qui constate cette transformation présente le caractère d'un simple acte de complément et donne ouverture au droit fixe des actes innomés prévu à l'[article 680 du CGI](#), dès lors que cette transformation entre dans le champ des dispositions de l'[article 1844-3 du code civil \(C. civ.\)](#) (BOI-ENR-AVS-20-30-10 au II § 10 et suiv.).

Lorsque la société redevient passible de l'impôt sur les sociétés, ce changement de régime fiscal emporte les mêmes conséquences que celles visées au **I-C-3 § 170**.

190

Lorsque la société (SA, SAS, SARL) exerce l'option pour le statut fiscal des sociétés de personnes après avoir été effectivement soumise à l'impôt sur les sociétés, elle se trouve placée dans le champ d'application de la théorie dite de la mutation conditionnelle des apports à partir de la date de prise d'effet de l'option.

En conséquence, les apports purs et simples qui sont consentis à compter de cette date rendent exigible le droit fixe prévu au I de l'[article 810 du CGI](#).

4. Option des sociétés civiles pour le régime des sociétés de capitaux

200

Les sociétés civiles professionnelles (SCP) peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

210

Le changement de régime fiscal résultant de l'option d'une SCP soumise à l'impôt sur le revenu pour l'impôt sur les sociétés rend exigibles les droits de mutation sur les seuls apports purs et simples de certains biens qui ont été faits à la SCP depuis le 1^{er} août 1965 ([CGI, art. 809, II](#)).

220

Toutefois, ce changement peut être enregistré moyennant le paiement du droit fixe, si les associés s'engagent à conserver pendant trois ans les titres détenus à la date du changement dans les conditions prévues au III de l'[article 810 du CGI](#).

II. Assiette des droits d'enregistrement exigibles en cas de changement de régime fiscal

Il convient également de se reporter sur ce point au [BOI-ENR-AVS-10-10-20](#).

A. Valeur à taxer

230

Le droit spécial de mutation est liquidé sur la valeur vénale des biens auxquels il s'applique. 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 de ce droit de mutation.

En ce qui concerne le cas particulier des sociétés créées de fait et des sociétés en participation, il convient de se reporter au [II § 120 et suivants du BOI-ENR-AVS-40-40](#).

B. Époque de l'estimation

240

L'évaluation des biens soumis aux droits et taxes de mutation doit être faite à la date de l'ouverture de la première période d'imposition à l'impôt sur les sociétés ([CGI, ann. II, art. 298](#)).

III. Tarif applicable en cas de changement de régime fiscal

245

Le changement de régime fiscal est susceptible de donner ouverture :

- au droit spécial de mutation ;
- au droit fixe.

Il convient également de se reporter au [BOI-ENR-AVS-10-10-20](#).

A. Le droit spécial de mutation

250

Aux termes du III de l'[article 810 du CGI](#), le changement de régime fiscal visé au II de l'[article 809 du CGI](#) donne, en principe, ouverture au droit spécial de mutation perçu au profit de l'État auquel s'ajoutent les taxes additionnelles ([BOI-ENR-DG-60-10-20](#)).

B. Le droit fixe

260

Le droit fixe s'applique à une personne morale dont les résultats ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés et qui devient passible de cet impôt, pour les apports :

- qui lui ont été faits depuis le 1^{er} août 1965 ;
- et qui ont eu pour objet des biens ou droits auxquels est applicable l'enregistrement au droit fixe visé au III de l'[article 810 du CGI](#). Les conditions relatives aux immeubles doivent être remplies à la date du changement de régime fiscal.

270

L'engagement de conservation des titres pendant trois ans doit être pris par tous les associés pour les droits sociaux qu'ils détiennent à la date du changement de régime fiscal.

280

Cet engagement doit être pris dans la déclaration prévue par l'[article 295 de l'annexe II au CGI](#).

290

Les principes exposés au [IV-B-2-b § 410 et suivants du BOI-ENR-AVS-10-10-20](#) sont applicables mutatis mutandis dans l'hypothèse d'une rupture des engagements souscrits à l'occasion d'un changement de régime fiscal.

300

Les conséquences de l'exigibilité du droit fixe sont étudiées au [VI § 430](#).

C. Application des droits de mutation à titre onéreux ordinaires

310

Si les biens, objets du changement de régime fiscal, entrent par leur nature dans la catégorie de ceux dont la mutation serait passible d'un droit à un taux inférieur à celui du droit spécial de mutation prévu au III de l'[article 810 du CGI](#), c'est le droit de mutation le plus faible qui trouve à s'appliquer.

IV. Formalité en cas de changement de régime fiscal

320

Toute personne morale non assujettie à l'impôt sur les sociétés qui devient passible de cet impôt est tenue de déclarer au service des impôts les biens de la nature de ceux visés au 3° du I de l'[article 809 du CGI](#) qu'elle a reçus en apport pur et simple depuis le 1^{er} août 1965 et dont elle demeure propriétaire ou titulaire à la date du changement de régime fiscal ([CGI, ann. II, art. 295](#)).

Les biens apportés antérieurement au 1^{er} août 1965 n'ont pas à être déclarés.

La déclaration est établie en double exemplaire sur l'imprimé n° [2742-SD](#) (CERFA n°11279). A chacun de ces exemplaires doivent être joints autant de feuillets intercalaires n° [2743-SD](#) (CERFA n° 11279) ou n° [2744-SD](#) (CERFA n° 11279) qu'il existe de biens ou de droits soumis à l'impôt (il convient également de se reporter à la notice n° [2741-NOT-SD](#) [CERFA n° 50867]).

Les imprimés n° [2742-SD](#), n° [2743-SD](#), n° [2744-SD](#) et n° [2741-NOT-SD](#) sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

A. Date de la déclaration

330

En principe, la déclaration des biens doit être souscrite au plus tard dans les trois mois de la clôture du premier exercice dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés ([CGI, ann. II, art. 297, al. 1](#)).

Toutefois :

- si le changement de régime fiscal provient de l'exercice de l'option prévue à l'[article 239 du CGI](#), la déclaration doit être déposée dans le délai fixé pour la notification de cette option (CGI, ann. II, art. 297), c'est-à-dire avant le 1^{er} avril pour une option applicable à l'année en cours ;

- si le changement de régime fiscal résulte d'un acte soumis obligatoirement à la formalité de l'enregistrement dans un délai déterminé (c'est-à-dire, en pratique, d'un procès-verbal de délibération des associés portant modification de statuts), la déclaration doit être souscrite dans le même délai ; tel est le cas, par exemple, lorsqu'une société de personnes se transforme en société de capitaux. Le délai est alors d'un mois à compter de la date de l'acte (CGI, ann. II, art. 297, et [CGI, art. 635, 1-5°](#)).

(340 et 350)

B. Bureau compétent

360

La déclaration doit être déposée en double exemplaire au service des impôts du lieu d'imposition de la personne morale à l'impôt sur les sociétés ([CGI, ann. II, art. 296](#)), c'est-à-dire soit celui du principal établissement de la personne morale, soit celui où est assurée la direction effective de la société, soit celui de son siège social ([CGI, art. 218 A, 1](#)).

370

Toutefois, par exception, lorsque l'événement entraînant le changement de régime fiscal résulte d'un acte assujéti obligatoirement à la formalité, la déclaration doit être déposée au même service des impôts que ledit acte ([CGI, ann. II, art. 297](#)). S'il y a lieu, l'administrateur des finances publiques transmet alors le deuxième exemplaire de la déclaration, après l'avoir annoté de la mention de la recette des droits, à son collègue du lieu d'imposition de la personne morale à l'impôt sur les sociétés.

C. Affirmation de sincérité

380

L'affirmation de sincérité prescrite par l'[article 850 du CGI](#) n'est pas exigée en cas de changement de régime fiscal.

D. Insuffisance d'évaluation ou omissions

390

Les insuffisances d'évaluations ou les omissions commises dans les déclarations sont constatées et sanctionnées comme en matière de mutation à titre onéreux portant sur les biens considérés ([BOI-ENR-DMTOI-10-10-20-40](#)).

V. Recouvrement et paiement fractionné des droits d'enregistrement dus en cas de changement de régime fiscal

400

Les droits et taxes doivent être acquittés, en principe, lors du dépôt de la déclaration.

410

Toutefois, en vertu de l'[article 404 C de l'annexe III au CGI](#), le droit spécial de mutation exigible sur les apports en société prévus au II de l'[article 809 du CGI](#) peut être fractionné en trois annuités égales. Le fractionnement s'applique au principal du droit spécial, liquidé au vu de la déclaration souscrite par la personne morale, à l'exclusion des sanctions fiscales encourues pour défaut ou retard dans la souscription de la déclaration ou pour insuffisances d'évaluation, inexactitudes ou omissions ([CGI, art. 1727](#), [CGI, art. 1728](#), et [CGI, art. 1729](#)).

420

En cas de fractionnement, seule la première fraction des droits est exigible lors du dépôt de la déclaration.

VI. Conséquences de l'exigibilité des droits de mutation

430

Le droit spécial de mutation prévu au II de l'[article 809 du CGI](#) ne frappe que les biens apportés après le 1^{er} août 1965. En principe, sa perception libère pour l'avenir les biens en cause d'un nouvel assujettissement à un droit de mutation à titre onéreux. Il en est de même pour les biens apportés avant le 1^{er} août 1965 qui n'ont pas effectivement supporté de droits de mutation.

Cette règle est observée notamment :

- à l'occasion d'un apport ultérieur à d'autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ([BOI-ENR-AVS-10-10-10](#)) ;
- dans le cas d'une attribution lors d'un partage social à un associé autre que l'apporteur ([BOI-ENR-AVS-30-20-10](#)) ;
- dans le cas de cession d'actions ou de parts sociales de personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ([BOI-ENR-DMTOM-40-20](#)).

440

Par dérogation à la règle exposée au **VI § 430**, les biens qui, en application des dispositions du deuxième alinéa du III de l'[article 810 du CGI](#) ont supporté le droit fixe (ou le droit de mutation au taux réduit de 1 % pour les changements de régime fiscal intervenus en 1991) sont soumis :

- au droit de mutation à titre onéreux, s'ils sont attribués lors du partage de la société à une personne autre que l'apporteur ;
- au droit de mutation prévu au 3° du I de l'[article 809 du CGI](#) (ou au droit fixe sous condition d'engagement de conservation des titres), s'ils sont apportés à une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

450

Exemples de liquidation de l'impôt en cas de changement de régime fiscal d'une société.

Exemple 1 :

Une société en nom collectif a été constituée entre A, B et C, personnes physiques, le 10 janvier 2006, les apports suivants étant effectués :

- apport de A :

- un terrain à bâtir acquis en 2005 et évalué 250 000 €,

- l'engagement de construire ayant été régulièrement pris, l'apport a été soumis à la TVA ;

- apport de B :

- un immeuble à usage commercial édifié en 1981 évalué 450 000 €,

- cet apport était grevé d'un passif de 150 000 € expressément pris en charge par la société (il ne constituait donc un apport pur et simple que pour $450\,000\text{ €} - 150\,000\text{ €} = 300\,000\text{ €}$, soit les 2/3 de sa valeur) ;

- apports de C :

- un immeuble ancien à usage commercial évalué 350 000 €,

- un immeuble sis à l'étranger évalué 250 000 €.

Le 15 février 2008, la société a exercé l'option prévue au 1 de l'[article 239 du CGI](#) en vue de son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

À la date du 1^{er} janvier 2008, date d'ouverture de la première période d'imposition à l'impôt sur les sociétés :

- le terrain apporté par A, qui figure à l'actif du bilan, a une valeur de 250 000 € (la construction projetée n'est pas commencée) ;

- l'immeuble apporté par B, qui appartient toujours à la société et qui n'a subi aucune modification, vaut 480 000 € ;

- l'immeuble commercial apporté par C ne figure plus au patrimoine social, tandis que l'immeuble situé à l'étranger figure toujours à l'actif du bilan.

Compte tenu du changement de régime fiscal, la société a dû acquitter, au plus tard le 31 mars 2008 (sauf demande de fractionnement), les droits de mutation liquidés de la manière suivante :

- terrain à bâtir apporté par A : néant ;

- immeuble apporté par B à titre pur et simple à concurrence des 2/3 de sa valeur (en fonction de l'estimation à la date du 1^{er} janvier 2008) :

- $480\,000\text{ €} \times \frac{2}{3} = 320\,000\text{ €}$,
- $320\,000\text{ €} \times (2,20\% + 1,60\% + 1,20\%) = 16\,000\text{ €}$,
- le droit fixe prévu au III de l'[article 810 du CGI](#) serait exigible dans la mesure où les associés prendraient, dans la déclaration, l'engagement de conserver les titres pendant trois ans ;
- immeubles apportés par C : le droit spécial de mutation ne peut être appliqué :
- ni à l'immeuble sorti du patrimoine social à la date du changement de régime fiscal,
- ni à l'immeuble sis à l'étranger ([BOI-ENR-AVS-10-10-20](#) au I-A-1 § 60).

Exemple 2 :

Une société en nom collectif a été constituée entre A et B, personnes physiques, le 1^{er} octobre 2004, les apports suivants étant effectués :

- apport de A :
 - un immeuble ancien, entièrement affecté à usage commercial, d'un étage sur rez-de-chaussée, évalué 200 000 €,
 - cet apport était grevé d'un passif expressément pris en charge par la société de 50 000 €. Il ne constituait donc un apport pur et simple que pour $200\,000\text{ €} - 50\,000\text{ €} = 150\,000\text{ €}$, soit les 3/4 de sa valeur ;
- apport de B : un fonds de commerce comprenant :
 - éléments incorporels évalués : 80 000 €,
 - matériel commercial évalué : 30 000 €,
 - marchandises neuves estimées : 40 000 €,
 - ensemble : 150 000 €,
 - cet apport était grevé d'un passif de 50 000 € pris en charge par la société et stipulé imputable par priorité sur les marchandises neuves pour 40 000 € et sur le matériel commercial pour 10 000 €. Ont donc été considérés comme apports purs et simples les éléments incorporels (80 000 €) et le matériel commercial pour $30\,000\text{ €} - 10\,000\text{ €} = 20\,000\text{ €}$, soit 100 000 € ou les 10/11 de la valeur.

Par acte du 15 janvier 2011, la société a décidé sa transformation en SARL.

Il est précisé qu'à la date de l'ouverture de la première période d'imposition à l'impôt sur les sociétés :

- l'immeuble apporté par A a une valeur de 600 000 €. Toutefois, cet immeuble a fait l'objet en 2007 d'une addition de construction (édification d'un second étage) ;

- d'autre part, le rez-de-chaussée dudit immeuble a été vendu en juillet 2008. Dans l'évaluation donnée de 600 000 €, le rez-de-chaussée est compris pour 240 000 € et les premier et second étages pour 180 000 € chacun.

Le fonds de commerce apporté par B comprend les éléments suivants :

- éléments incorporels évalués : 240 000 € ;

- matériel commercial évalué : 120 000 €. Le matériel apporté en 2004 a été presque entièrement renouvelé. Sur la valeur du matériel actuel, le matériel apporté à la constitution est estimé 15 000 € ;

- marchandises neuves (stock entièrement renouvelé depuis 2004) estimées 50 000 €.

Au moment de la présentation de l'acte du 15 janvier 2008 à la formalité, la société a dû acquitter au même bureau (sauf demande de fractionnement), l'impôt de mutation liquidé de la manière suivante :

- immeuble apporté par A :

- le droit de mutation ne peut être appliqué ni à la partie de l'immeuble qui n'a pas été apportée par A (2^e étage), ni à la partie de l'immeuble qui n'appartient plus à la société au 15 janvier 2008 (rez-de-chaussée aliéné),

- l'assiette de l'impôt est limitée à la valeur du premier étage à cette date (180 000 €), en proportion de la valeur relative de l'apport pur et simple effectué à l'origine (3/4), soit :

- $180\,000\text{ €} \times 3/4 = 135\,000\text{ €}$,

- $135\,000\text{ €} \times (2,20\% + 1,60\% + 1,20\%) = 6\,750\text{ €}$,

- seul le droit fixe pourrait être exigé si les associés s'engageaient à conserver les titres détenus pendant trois ans ;

- fonds de commerce apporté par B :

- marchandises neuves (stock entièrement renouvelé, marchandises apportées à l'origine à titre onéreux), néant,

- éléments incorporels et matériel : valeur actuelle des éléments apportés en 2004 : 240 000 € + 15 000 € = 255 000 €,
- l'apport est mixte puisqu'il est pour partie à titre pur et simple (240 000 €) et pour partie à titre onéreux (15 000 €),
- pour le calcul en cas d'apport mixte, il convient de se reporter au [BOI-ENR-AVS-10-30](#).