

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

Identifiant juridique : BOI-ENR-DMTOM-40-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

ENR - Mutations de propriété à titre onéreux de meubles - Cessions de droits sociaux représentatifs d'apports en nature

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Mutations de propriété à titre onéreux de meubles

Titre 4 : Cessions de droits sociaux

Chapitre 2 : Cessions de droits sociaux représentatifs d'apport en nature

Sommaire :

I. Champ d'application de la présomption de l'article 727 du CGI

A. Principe

B. Cas particuliers

1. Sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER)

2. Biens ayant donné lieu au paiement de la TVA

3. Cessions de parts de SARL de famille ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes

C. Computation du délai de trois ans

II. Régime fiscal

1

Aux termes de l'article 727 du code général des impôts (CGI), les cessions de parts sociales, dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, intervenues dans les trois ans de la réalisation définitive de l'apport fait à la société, sont considérées au point de vue fiscal comme ayant pour objet les biens en nature représentés par les titres cédés, lorsqu'il s'agit de parts émises par des personnes morales non passibles de l'impôt sur les sociétés.

10

Lorsqu'en application de ce texte elles sont censées avoir des immeubles pour objet, ces cessions sont soumises en tous points au régime des droits d'enregistrement applicable aux mutations à titre onéreux d'immeubles.

20

Les règles d'exigibilité des droits de mutation prévues à l'article 809-I-3° du CGI sur certains apports en nature s'opposent à ce que les droits soient perçus en vertu de l'article 727 du CGI en cas de cession de parts sociales représentatives d'apports en nature dans les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

À l'égard de ces sociétés, les dispositions de l'article 727 du CGI sont donc inapplicables et les cessions relèvent du régime de droit commun prévu à l'article 726 du CGI (cf. [BOI-ENR-DMTOM-40-10](#)).

30

La présomption édictée par l'article 727 du CGI est irréfragable et la loi ne réserve pas aux parties la possibilité d'apporter la preuve contraire.

I. Champ d'application de la présomption de l'article 727 du CGI

A. Principe

40

L'article 727 du CGI établit une présomption à l'égard des cessions de parts sociales représentatives d'apports en nature dans les sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions.

Celles-ci sont, lorsqu'elles interviennent dans les trois ans de la réalisation de l'apport, soumises en tous points au régime fiscal des ventes de biens corporels qu'elles représentent : tarif et liquidation du droit, délai d'enregistrement, compétence des bureaux, répression des insuffisances.

Il est précisé que le texte régit les cessions intervenant dans les trois ans de la réalisation d'un apport sans distinguer si celui-ci a eu lieu à l'occasion de la constitution de la société ou d'une augmentation de capital.

50

Par ailleurs, les dispositions de l'article 727 du CGI s'imposent aux parties :

- que les cessions soient consenties par l'auteur de l'apport ou par le cessionnaire de ce dernier ;
- même si la cession est prévue par les statuts en cas de décès ou de retrait de l'associé apporteur ;

- dans le cas où au moment de la cession des parts, les biens, notamment les immeubles en représentation desquels elles ont été délivrées, sont déjà sortis du patrimoine de la société, notamment par voie de vente.

La preuve de la mutation dans les trois ans de la constitution de la société de parts représentatives de l'immeuble peut être apportée par les documents sociaux.

B. Cas particuliers

1. Sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER)

60

La présomption de l'[article 727 du CGI](#) est également applicable aux cessions de parts consenties par les SAFER. Toutefois, ces opérations bénéficient de l'exonération prévue aux [articles 1028 du CGI à 1028 ter du CGI](#) si les conditions d'application de ce texte sont réunies (cf. [BOI-ENR-DMTOI-10-70-40](#)).

Remarque : L'[article 727 du CGI](#) ne s'applique pas aux cessions de gré à gré de parts de groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC), d'exploitations agricoles à responsabilité limitée (EARL) mentionnées au [5° de l'article 8 du CGI](#) et de toutes sociétés civiles à objet principalement agricoles, même non exploitantes.

2. Biens ayant donné lieu au paiement de la TVA

70

L'[article 727 du CGI](#) ne doit pas recevoir application si l'apport du bien représenté par les parts a donné lieu à la perception de la TVA.

En effet, l'[article 727 du CGI](#), qui concerne uniquement les droits d'enregistrement, n'est pas susceptible de s'appliquer en matière de TVA ; il s'ensuit qu'une cession de parts représentatives d'un bien dont l'apport a été soumis à la TVA est simplement passible du droit proportionnel de cession de parts prévu par l'[article 726 du CGI](#).

Ainsi, lors de la cession de parts représentatives d'un apport d'un terrain à bâtir qui a donné lieu à la perception de la TVA, dans les trois ans de cet apport, l'acte constatant la cession des parts est soumis au droit d'enregistrement prévu par l'[article 726 du CGI](#) et non à celui prévu par l'[article 727 du CGI](#).

3. Cessions de parts de SARL de famille ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes

80

L'[article 239 bis AA du CGI](#) autorise les entreprises familiales exploitées sous la forme de sociétés à responsabilité limitée à sortir du champ d'application de l'impôt sur les sociétés au moyen d'une option pour le régime des sociétés de personnes (cf. [BOI-IS-CHAMP-20-20-10](#)).

En cas de cession de droits sociaux intervenant dans les trois ans de l'apport d'un corps certain, il y a lieu lorsque la SARL a exercé l'option précitée, de faire application des dispositions de l'[article 727 du CGI](#) et de réclamer le droit de mutation au taux correspondant à la nature des biens dont l'apport a été rémunéré par les parts cédées.

Toutefois, s'il s'agit d'un apport qui avait été effectué à une SARL préexistante, alors qu'elle relevait normalement du régime fiscal des sociétés de capitaux, et qui avait supporté le tarif prévu à l'[article 719 du CGI](#) ([CGI, art. 810 III](#)), il est admis de limiter la perception au taux prévu à l'[article 726 du CGI](#).

C. Computation du délai de trois ans

90

Le délai de trois ans prévu à l'[article 727 du CGI](#) court à compter de la réalisation définitive de l'opération ayant donné lieu à l'apport de biens en nature (constitution de la société ou augmentation de son capital).

La date de réalisation définitive des apports ne peut être antérieure à celle où sont déterminées la consistance exacte des biens apportés et la contrepartie allouée aux apporteurs : nombre et valeur de leurs parts sociales.

100

Toutefois, en cas de cession de parts sociales résultant d'une fusion, le délai de trois ans doit être décompté à partir de l'apport fait aux sociétés absorbées dont les opérations de fusion ont entraîné la disparition.

Bien entendu, et en application des dispositions du [2° du I de l'article 727 du CGI](#), le bénéfice de cette mesure est subordonné à la justification, au moyen de preuves compatibles avec la procédure écrite, de la date et de la nature des apports correspondant aux titres cédés qui ont été remis en échange lors de l'opération de fusion.

Remarque :

La mesure de tempérament adoptée par l'administration fiscale en matière de fusion n'est pas transposable aux opérations de scission.

110

Lorsqu'une société a été constituée sous la condition suspensive de l'acquisition ultérieure de certains immeubles et de l'obtention d'un prêt et que la réalisation de la condition a été ultérieurement constatée par un nouvel acte, le délai de trois ans court de la date de l'acte de constitution de la société renfermant les apports en nature que l'accomplissement de la condition a rétroactivement rendus définitifs.

Nonobstant les dispositions de l'[article 1842 du code civil](#) qui prévoient que les sociétés (commerciales ou civiles) autres que les sociétés en participation jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation au registre du commerce et des sociétés, on doit considérer qu'un apport à une société de personnes est définitif à compter de la date de l'acte portant constitution de la société, même si cette dernière n'avait pas à cette époque la personnalité morale.

Remarque :

Cession de parts d'une société civile professionnelle

En cas de cession de parts représentatives de l'apport d'un office ministériel fait à une société civile professionnelle, apport consenti sous la condition suspensive de l'agrément de cette société et de sa nomination par le garde des Sceaux, le délai de trois ans susvisé prend cours à la date de la constitution de la société professionnelle et non à la date de l'agrément puisque l'[article 1179 du code civil](#) attribue un effet rétroactif à l'accomplissement de la condition. Si ce délai n'est pas expiré au moment de la cession, il y a lieu de percevoir le droit d'enregistrement prévu pour les transmissions à titre onéreux d'offices ministériels par l'[article 724-I du CGI](#) et les taxes additionnelles (cf. [BOI-ENR-DMTOM-20](#)). Si, au contraire, le délai est expiré, c'est le droit de cession de droits sociaux prévu par l'[article 726 du CGI](#) qui est seul exigible. La cession en cause étant elle-même consentie sous la condition suspensive de l'agrément du cessionnaire, la réalisation ultérieure de cette dernière comporte un effet rétroactif au jour de la conclusion de la vente, qui constitue dès lors le terme du délai de trois ans.

Dans un cas comme dans l'autre, et par dérogation à la règle générale concernant le régime fiscal des actes sous condition suspensive, la perception doit être opérée sur la convention de cession, bien que celle-ci ne doive devenir définitive qu'après agrément et nomination du cessionnaire, faute de quoi il ne serait pas possible au cessionnaire de satisfaire aux exigences de l'[article 859 du CGI](#) au point de vue de la constitution du dossier appuyant la demande de nomination (cf. [BOI-ENR-DMTOM-20](#)). Mais les droits perçus sont sujets à restitution toutes les fois que la transmission n'a pas été suivie d'effet.

II. Régime fiscal

120

Les conventions qui portent sur des parts et qui sont considérées au regard des droits d'enregistrement comme translatives à titre onéreux de propriété immobilière en vertu de l'[article 727 du CGI](#) sont soumises à ces droits selon le tarif prévu pour les mutations à titre onéreux d'immeubles ou de droits immobiliers.

Ces dispositions ne modifient pas la nature des cessions dont il s'agit au regard du droit privé : par suite, ces conventions ne sont en aucun cas assujetties à publication à la conservation des hypothèques et elles échappent à la taxe de publicité foncière.

Les cessions de l'espèce sont soumises au droit d'enregistrement recouvré pour le compte du département de la situation de l'immeuble.

130

Lorsque les titres cédés représentent des immeubles bénéficiant de régimes spéciaux (cf. [BOI-ENR-DMTOI-10](#)), ces derniers sont normalement applicables, si les conditions auxquelles cette application est subordonnée sont réunies.

140

Dans le cas où les apports comprennent des biens de natures diverses, les parties doivent évaluer distinctement chaque catégorie de biens apportés et indiquer les numéros des parts correspondantes. Sinon, la cession donne lieu à l'application du droit de vente d'immeubles, ou à défaut d'apport immobilier, au tarif correspondant aux biens dont la mutation est soumise aux droits les plus élevés ([CGI, art. 727-I-2°](#)).

Les parts représentant des apports en numéraire sont assujetties au tarif de droit commun des cessions de parts, à la double condition que la société ne soit pas dissoute par l'effet de la cession et

que les parties aient satisfait aux prescriptions énoncées ci-avant.

Dans tous les cas où une cession de parts a donné lieu à la perception du droit de mutation en vertu de l'article 727 du CGI, l'attribution pure et simple, à la dissolution de la société des biens représentés par les titres cédés ne donne ouverture au droit de mutation que si elle est faite à un autre que le cessionnaire.