

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

7 D-2-08

N° 99 DU 26 NOVEMBRE 2008

DROITS D'ENREGISTREMENT. MUTATIONS A TITRE ONEREUX DE MEUBLES. CESSIONS DE DROITS SOCIAUX. CESSIONS DE FONDS DE COMMERCE ET DE CLIENTELES ET CONVENTIONS ASSIMILEES. HARMONISATION DU TARIF DE DROIT COMMUN.

(C.G.I., art. 635, 639, 719, 721, 722, 722 bis et 726)

NOR : ECE L 0830018 J

Bureau D 2

P R E S E N T A T I O N

L'article 64 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie harmonise à 3 % le taux des droits perçus sur les mutations à titre onéreux de droits sociaux quel que soit le statut juridique des sociétés dont les droits sont cédés.

Par symétrie, il prévoit un allègement du droit budgétaire perçu sur les mutations de fonds de commerce et de clientèles et conventions assimilées afin de maintenir un traitement comparable au regard des droits d'enregistrement appliqués aux cessions de parts sociales et de fonds de commerce.

La présente instruction commente ces dispositions.

•

INTRODUCTION

1. L'article 64 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie modifie le tarif du droit d'enregistrement applicable aux cessions à titre onéreux de droits sociaux d'une part, de fonds de commerce et de clientèles et conventions assimilées d'autre part, selon les modalités suivantes :

- il harmonise à 3 % le tarif applicable aux cessions de droits sociaux auparavant fixé à 1,1 % s'agissant des actes portant cessions d'actions cotées et des cessions d'actions non cotées dans des personnes morales qui ne sont pas à prépondérance immobilière (1° du I de l'article 726 du code général des impôts - CGI) et à 5 % s'agissant des cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions (2° du I de l'article 726 du CGI) (CHAPITRE 1) ;

- il aménage le barème progressif par tranches de valeur taxable du tarif applicable aux cessions de fonds de commerce et de clientèles et conventions assimilées (article 719 du CGI) afin d'alléger le montant du droit perçu (CHAPITRE 2).

CHAPITRE 1 : MODIFICATION DU TARIF APPLICABLE AUX CESSIONS DE DROITS SOCIAUX

Section 1 : Situation antérieure

2. Il résultait des dispositions du 1° du I l'article 726 du CGI qu'étaient soumis à un droit d'enregistrement de 1,1 %, plafonné à 4 000 € par mutation :

- les actes portant cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions cotées en bourse ;

- les cessions, constatées ou non par un acte, d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires de sociétés par actions non cotées en bourse qui ne sont pas à prépondérance immobilière ;

- les cessions, constatées ou non par un acte, de parts ou de titres du capital, souscrits par les clients, des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs qui ne sont pas à prépondérance immobilière.

3. Selon les dispositions du 2° du I de ce même article, étaient soumises à un droit d'enregistrement de 5 % :

- les cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, à l'exception des parts ou titres de capital souscrits par les clients des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs qui ne sont pas à prépondérance immobilière ;

- les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière¹.

4. En application des dispositions du 7° du 2 de l'article 635 et de l'article 639 du CGI, les cessions, d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions non cotées en bourse, de parts des sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions ou de participations dans des personnes à prépondérance immobilière étaient obligatoirement soumises à l'enregistrement qu'elles soient ou non constatées par un acte. Par suite, étaient ainsi seules dispensées de l'enregistrement obligatoire les cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires de sociétés cotées en bourse, considérées comme étant des personnes morales émettant des titres dont la négociation est admise sur un marché réglementé, qui n'étaient pas constatées par un acte.

¹ A l'exception des personnes morales cotées en bourse.

5. Pour mémoire, sont également rappelés les principes suivants de détermination de l'assiette et de liquidation de l'impôt :

- selon le II de l'article 726 du CGI, le droit est assis sur le prix exprimé et le capital des charges qui peuvent s'ajouter au prix ou sur une estimation des parties si la valeur réelle est supérieure au prix augmenté des charges. Bien entendu, l'administration a la possibilité d'asseoir en définitive le droit d'enregistrement sur la valeur vénale réelle lorsqu'elle est supérieure au prix déclaré ou à l'estimation des parties (article L. 17 du livre des procédures fiscales) ;

- le III de l'article 726 du même code prévoyait, pour la liquidation du droit d'enregistrement au taux de 5 % applicable aux cessions de parts sociales de sociétés qui ne sont pas à prépondérance immobilière, l'application d'un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 € et le nombre total de parts de la société (cf. bulletin officiel des impôts - BOI 7 D-1-04) ;

- conformément aux dispositions de l'article 674 du CGI, il ne peut être perçu moins de 25 € dans les cas où les sommes et valeurs ne produiraient pas 25 € de droit d'enregistrement (minimum de perception).

Section 2 : Nouveau dispositif

6. L'article 64 de la loi de modernisation de l'économie modifie le régime de droit commun applicable aux cessions d'actions d'une part (Sous-section 1), aux cessions de parts sociales d'autre part (Sous-section 2). Le régime fiscal des cessions de participations des personnes morales à prépondérance immobilière (2° du I de l'article 726 du CGI) demeure inchangé² de même que les régimes spéciaux applicables aux cessions de droits sociaux (articles 727 à 730 quinquies du CGI).

Sous-section 1 : Cessions d'actions

7. Il est procédé à l'aménagement du champ de l'assujettissement obligatoire d'une part (A), au relèvement du tarif de droit commun d'autre part (B). La modification du régime concerne tant les actions proprement dites que les parts ou titres de capital souscrits par les clients des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs qui suivent le régime applicable aux cessions d'actions non cotées.

A. AMENAGEMENT DU CHAMP DE L'ASSUJETTISSEMENT OBLIGATOIRE

8. Le champ des cessions à titre onéreux d'actions qui sont dispensées de l'enregistrement obligatoire quand elles ne sont pas constatées par un acte (7° du 2 de l'article 635 et article 639 du CGI), auparavant limité aux actions, parts de fondateurs ou parts bénéficiaires des sociétés cotées en bourse, est modifié pour tenir compte de la transposition de la directive sur les marchés d'instruments financiers (directive « MIF »).

9. Dorénavant, sont seules dispensées de l'enregistrement obligatoire à défaut d'actes les constatant :

- les cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires de sociétés dont les droits sociaux sont négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier (COMOFI)³. Il s'agit, comme auparavant, d'actions négociées sur un marché réglementé tel qu'Eurolist ;

- les cessions d'actions négociées sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du même code³. Est considéré comme tel un système organisé dont les règles sont approuvées par l'Autorité des marchés financiers à la demande de la personne qui gère ce marché, et qui se soumet aux dispositions du règlement général de cette même autorité relatives aux abus de marché (Alternext).

10. Les actes portant cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires demeurent, comme auparavant, soumises à la formalité de l'enregistrement (7° du 2 de l'article 635 du CGI).

² Sous réserve de l'aménagement apporté au champ de l'assujettissement obligatoire (cf. **8.** à **10.**).

³ Ces dispositions du COMOFI sont issues de l'article 3 de l'ordonnance n° 2007-544 du 12 avril 2007 relative aux marchés d'instruments financiers entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2007, ratifiée par l'article 9 de la loi n° 2007-1774 du 17 décembre 2007 portant diverses dispositions d'adaptation au droit communautaire dans les domaines économique et financier.

B. RELEVEMENT DU TARIF DE DROIT COMMUN

11. L'article 64 de la loi de modernisation de l'économie procède au relèvement du taux de 1,1 à 3 % et du plafond de 4 000 € à 5 000 €.

12. Sont désormais soumis à un droit d'enregistrement de 3 %, plafonné à 5 000 € par mutation :

- les actes portant cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers ou sur un système multilatéral de négociation ;

- les cessions autres que celles soumises au taux visé au 2° du I de l'article 726 du CGI, d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions non négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers ou sur un système multilatéral de négociation, et de parts ou titres du capital, souscrits par les clients des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs.

Sous-section 2 : Cessions de parts sociales

13. Le taux du droit d'enregistrement applicable aux cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, autres que les cessions de participations dans des sociétés à prépondérance immobilière qui demeurent taxées du droit de 5 % (2° du I de l'article 726 du CGI) est désormais abaissé de 5 à 3 %.

14. Hormis le changement du tarif, le régime de taxation demeure inchangé, notamment quant à la taxation des cessions de parts sociales même en l'absence d'actes (article 639 du CGI) et quant à la liquidation du droit, laquelle s'effectue en appliquant sur la valeur de chaque part sociale un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 € et le nombre total de parts sociales de la société (cinquième alinéa du 1° du I de l'article 726).

Sous-section 3 : Entrée en vigueur

15. Ces dispositions s'appliquent :

- aux mutations, constatées ou non par un acte⁴, d'actions, de parts de fondateurs ou parts bénéficiaires de sociétés par actions non négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers ou sur un système multilatéral de négociation ou de parts sociales de sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions intervenues à compter du 6 août 2008 ;

- aux actes portant cessions d'actions négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers ou sur un système multilatéral de négociation passés à compter du 6 août 2008.

⁴ Il est rappelé que les cessions de droits sociaux non constatées par un acte continuent d'être déclarées au moyen de l'imprimé n°2759. Sa notice explicative sera prochainement mise à jour.

CHAPITRE 2 : MODIFICATION DU TARIF APPLICABLE AUX CESSIONS DE FONDS DE COMMERCE ET DE
CLIENTELES ET CONVENTIONS ASSIMILEES

Section 1 : Situation antérieure

A. TARIF DE DROIT COMMUN

16. Le droit d'enregistrement et les taxes additionnelles applicables aux cessions à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèles ou de conventions assimilées à ces cessions sont depuis le 1^{er} octobre 1989 perçus selon le barème prévu à l'article 719 du CGI (droit budgétaire) et aux articles 1584, 1595 et 1595 bis du CGI (taxes additionnelles).

17. Le barème de taxation progressif par tranche de valeur taxable était fixé comme suit⁵ :

Fraction de la valeur taxable	Tarif applicable (en pourcentage)			
	Droit budgétaire Art. 719	Taxe départementale Art. 1595	Taxe communale Art. 1584 et 1595 bis	Taux global (pour information)
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	4 %	0,60 %	0,40 %	5 %
Supérieure à 107 000 €	2,60 %	1,40 %	1 %	5 %

B. REGIMES DEROGATOIRES

18. Parmi les régimes dérogeant à ce tarif de droit commun (taxation réduite ou exonération), deux régimes spéciaux prévoient une réduction du droit budgétaire à 2,20 % en lieu et place des taux de 4 % et 2,60 %.

19. Etaient ainsi soumises à un barème de taxation allégé :

- les acquisitions de fonds de commerce et de clientèles réalisées par les entreprises exploitantes dans le cadre des opérations définies à l'article 1465 du CGI (zones d'aide à finalité régionale) en application de l'article 721 du CGI (documentation de base - DB 7 D 2621) ;

- les mutations de propriété à titre onéreux de débits de boissons à consommer sur place de troisième et quatrième catégories, réalisées dans les conditions prévues à l'article 41 bis du CGI en application de l'article 722 du CGI (DB 7 D 263).

⁵ Suite à sa dernière modification par l'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2004 n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 (cf. BOI 7 D-1-06 du 20 janvier 2006).

Section 2 : Nouveau dispositif

20. Afin de maintenir un traitement fiscal comparable avec les droits d'enregistrement appliqués aux cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions (taux abaissé de 5 à 3 %), l'article 64 de la loi de modernisation de l'économie modifie le barème du droit d'enregistrement de droit commun prévu par l'article 719 du CGI appliqué aux mutations à titre onéreux de fonds de commerce et de clientèles (Sous-section 1) qui rend sans objet certains régimes spéciaux (Sous-section 2).

A. NOUVEAU TARIF

21. Le tarif est modifié par la création d'une quatrième tranche de valeur taxable au-delà de 200 000 € de sorte que pour chacune des deux tranches intermédiaires, le taux du droit perçu au profit de l'Etat est abaissé de 2 points et passe ainsi respectivement de 4 % à 2 % et de 2,60 % à 0,60 %, afin que le taux global (c'est-à-dire y compris les taxes additionnelles) soit égal à 3 % :

Fraction de la valeur taxable	Tarif applicable (en pourcentage)			
	Droit budgétaire Art. 719	Taxe départementale Art. 1595	Taxe communale Art. 1584 et 1595 bis	Taux global (pour information)
N'excédant pas 23 000 €	0 %	0 %	0 %	0 %
Supérieure à 23 000 € et n'excédant pas 107 000 €	2 % ⁶	0,60 %	0,40 %	3 %
Supérieure à 107 000 € et n'excédant pas 200 000 €	0,60 %	1,40 %	1 %	3 %
Supérieure à 200 000 €	2,60 %	1,40 %	1 %	5 %

B. SUPPRESSION DE CERTAINS REGIMES DEROGATOIRES

22. Le taux de 2,20 % prévu par les articles 721 et 722 du CGI (cf. **19.**) étant plus élevé que les taux résultant du nouveau barème de droit commun du droit budgétaire prévu à l'article 719 (cf. **21.**) s'agissant des fractions de la valeur taxable inférieures à 200 000 €, l'article 64 de la loi de modernisation de l'économie supprime ces dispositifs dérogatoires dont la portée, s'ils avaient été maintenus, aurait été limitée.

⁶ Cette tranche de valeur taxable demeure taxée à 0 % lorsque les dispositions de l'article 722 bis du CGI sont applicables.

C. ENTREE EN VIGUEUR

23. Ces dispositions s'appliquent aux actes passés et conventions conclues à compter du 6 août 2008.

DB liées : 7 D 2110, 7 D 23, 7 D 250, 7 D 312, 7 D 412, 7 D 50, 7 D 51.

DB supprimées : 7 D 2621, 7 D 263.

BOI liés : 7 D-1-04, 7 D-1-06.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

ANNEXE

**Article 726 du code général des impôts modifié par l'article 64
de la loi n° 2008-776 de modernisation de l'économie**

Article 726. – I. Les cessions de droits sociaux sont soumises à un droit d'enregistrement dont le taux est fixé :

1° à 3 % :

- pour les actes portant cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du même code ;

- pour les cessions, autres que celles soumises au taux visé au 2°, d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions non négociées sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du même code, et de parts ou titres du capital, souscrits par les clients, des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs.

Le droit liquidé sur les actes et les cessions mentionnés aux deuxième et troisième alinéas est plafonné à 5 000 euros par mutation.

- pour les cessions, autres que celles soumises au taux mentionné au 2°, de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions. Dans ce cas, il est appliqué sur la valeur de chaque part sociale un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 euros et le nombre total de parts sociales de la société ;

2° à 5 % :

- pour les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière.

Est à prépondérance immobilière la personne morale dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du même code et dont l'actif est, ou a été au cours de l'année précédant la cession des participations en cause, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L. 421-1 du code monétaire et financier ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L. 424-1 du même code et elles-mêmes à prépondérance immobilière. Toutefois, les organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux ne sont pas considérés comme des personnes morales à prépondérance immobilière.

I bis.-(Abrogé⁽¹⁾).

II.- Le droit d'enregistrement prévu au I est assis sur le prix exprimé et le capital des charges qui peuvent ajouter au prix ou sur une estimation des parties si la valeur réelle est supérieure au prix augmenté des charges.

Toutefois, ce droit n'est pas applicable aux acquisitions de droits sociaux effectuées par une société créée en vue de racheter une autre société dans les conditions prévues aux articles 220 quater ou 220 quater A. Lorsque le rachat a été soumis à l'accord du ministre chargé des finances, prévu à l'article 220 quater B, le bénéfice des présentes dispositions est subordonné à cet accord. Cet avantage n'est plus applicable à compter de l'année au cours de laquelle l'une des conditions prévues à l'article 220 quater A cesse d'être satisfaite.

Les perceptions mentionnées au I ne sont pas applicables aux cessions de droits sociaux résultant d'opérations de pensions régies par les articles L. 432-12 à L. 432-19 du code monétaire et financier.

III.-(Abrogé).

⁽¹⁾ Les dispositions du 1 bis abrogé sont transférées au nouvel article 732 bis du CGI créé par l'article 65 de la loi de modernisation de l'économie.