

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-10-10-10-02/09/2015

Date de publication : 02/09/2015

### **ENR - Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés - Apport purs et simples soumis au régime de droit commun**

#### **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 1 : Apports purs et simples soumis au régime de droit commun

#### **Sommaire :**

- I. Champ d'application de l'exonération des apports purs et simples réalisés lors de la constitution de sociétés
  - A. Opérations bénéficiant de l'exonération des droits fixes
  - B. Exceptions à l'exonération des droits fixes
- II. Nature des biens apportés à titre pur et simple
  - A. Apports à titre pur et simple en espèces
  - B. Apports à titre pur et simple en nature
  - C. Apports à titre pur et simple en industrie
- III. Modalités d'application de l'exonération des droits fixes en cas d'apport pur et simple
  - A. Enregistrement des actes rédigés
  - B. Déclaration spéciale en cas d'absence d'actes rédigés ou d'actes passés à l'étranger
    - 1. Délai
    - 2. Services compétents
    - 3. Forme et contenu de la déclaration spéciale en cas d'absence d'actes ou d'actes passés à l'étranger
  - C. Exonération du droit d'enregistrement des actes inconnus

#### **1**

Les apports purs et simples réalisés lors de la constitution de sociétés sont, en règle générale, exonérés de droit d'enregistrement conformément à l'[article 810 bis du code général des impôts \(CGI\)](#).

### **I. Champ d'application de l'exonération des apports purs et simples réalisés lors de la constitution de sociétés**

#### **10**

Conformément aux dispositions de l'[article 810 bis du CGI](#), les apports réalisés lors de la constitution de sociétés sont exonérés des droits fixes prévus au I bis de l'[article 809 du CGI](#) et à l'[article 810 du CGI](#).

L'exonération s'applique aux apports purs et simples réalisés lors de la constitution de sociétés quel que soit le régime fiscal de celles-ci.

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

Néanmoins, certaines opérations se situent hors champ d'application de l'exonération.

## **A. Opérations bénéficiant de l'exonération des droits fixes**

---

### **20**

Sont exonérés :

- les apports de meubles ou d'immeubles entrant 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](#) ([CGI, art. 810, IV](#) et [CGI, art. 810 bis](#)) ;

- les apports purs et simples de biens de toute nature faits à une personne morale non passible de l'impôt sur les sociétés ;

- les apports purs et simples réalisés au profit d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés :

- quel que soit leur objet, faits par une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, sur engagement de conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport lorsque les biens ont bénéficié lors d'un précédent apport du droit fixe (ou du droit spécial de mutation réduit à 1 % pour les apports faits en 1991) [[CGI, art. 809, I-3°](#) et [CGI, art. 810, III](#)],
- portant sur des biens autres que des immeubles, droits immobiliers, fonds de commerce, clientèles, droits au bail ou à une promesse de bail (ex. : meubles ordinaires, droits sociaux, créances, etc.),
- faits par une personne non soumise à l'impôt sur les sociétés qui 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 sur engagement de conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport, à la condition, pour les immeubles ou droits immobiliers, qu'ils soient compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

### **30**

Par ailleurs, en application du 2° du I de l'[article 809 du CGI](#), les apports purs et simples de caractère immobilier faits aux associations régies par la [loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901](#) et aux syndicats professionnels régis par le livre 1<sup>er</sup> de la deuxième partie du code du travail ([C. trav., art. L. 2111-1 et suiv.](#)) sont soumis aux mêmes droits et taxes que les apports aux sociétés civiles et commerciales.

## **B. Exceptions à l'exonération des droits fixes**

---

### **40**

Les exceptions tiennent :

- soit à la nature des opérations dans le cas d'opérations de formations de sociétés ou groupements d'intérêt économique qui comportent transmissions de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes ; ces transmissions sont alors taxées comme des mutations ordinaires des mêmes biens (CGI, art. 809, I-1° a contrario) ;

- soit à la nature des biens apportés ainsi qu'au statut fiscal de la personne morale bénéficiaire de l'apport pur et simple et de l'apporteur dans le cas où ayant pour objet un immeuble ou des droits immobiliers, un fonds de commerce, une clientèle, un droit au bail ou à une promesse de bail, il est effectué au profit d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non soumise à cet impôt (CGI, art. 809, I-3°) ;

- soit, exceptionnellement, en raison de l'application de régimes spéciaux (BOI-ENR-AVS-40).

## II. Nature des biens apportés à titre pur et simple

### 50

Les apports opérés à titre pur et simple peuvent être de nature diverse et être effectués :

- en espèces ;
- en nature ;
- ou en industrie.

### A. Apports à titre pur et simple en espèces

---

#### 60

L'apport en espèces doit être distingué du contrat de prêt.

Le prêteur reçoit l'intérêt convenu alors que l'apporteur d'un capital en jouissance n'a droit qu'au produit éventuel de ses parts ou actions.

*C'est ainsi que le versement obligatoire pour bénéficier de la qualité d'associé d'une société civile immobilière, en sus du prix de souscription des parts sociales, de sommes strictement proportionnelles au montant nominal de ces parts, sommes qui sont qualifiées de « prêts » et sont rétribuées sous forme de participation aux bénéfices de la même manière que l'apport social proprement dit, l'absence de clause prévoyant le remboursement de ces sommes qui sont soumises au risque social tout comme l'apport représenté par les parts ainsi que le régime différent appliqué en ce qui concerne les garanties aux associés « créanciers » et aux créanciers étrangers à la société, permettent de considérer les versements proportionnels comme un complément d'apport pur et simple (TGI Colmar, jugement du 22 octobre 1980).*

### B. Apports à titre pur et simple en nature

---

#### 70

Les apports en nature ont pour objet des biens ou des droits sur un bien. C'est ainsi qu'ils peuvent porter sur des biens mobiliers ou immobiliers, corporels ou incorporels (immeubles, fonds de commerce, brevet d'invention, droit au bail, etc.).

Les apports en nature ne sont pas nécessairement faits en propriété. Ils peuvent également être faits en

jouissance.

## 80

L'apport en jouissance est la mise d'un bien à la disposition de la société pour un temps déterminé sans transfert au profit de celle-ci du droit de propriété.

Il peut porter sur tous les biens susceptibles d'un apport en propriété (immeuble, matériel, fonds de commerce, etc.).

S'il porte sur des choses de genre (par exemple des valeurs mobilières ou une somme d'argent) ou sur tous autres biens normalement appelés à être renouvelés pendant la durée de la société, celle-ci devient propriétaire des biens apportés, à charge pour elle, à l'expiration de la période convenue, d'en rendre une pareille quantité, qualité et valeur ([code civil \[C. civ.\], art. 1843-3](#)).

L'apport en jouissance réserve donc le droit de propriété de l'apporteur ; celui-ci, à la dissolution de la société, reprend en nature le bien qui n'est jamais devenu la propriété de la personne morale.

Si cet apport en jouissance est rémunéré par une fraction des bénéfices sociaux, il s'agit d'un apport pur et simple.

## 90

Dans l'hypothèse où l'apporteur est lui-même bénéficiaire d'un bail qui lui a été antérieurement consenti par un tiers, l'apport est pur et simple lorsque l'apporteur demeure tenu d'acquitter personnellement le loyer.

*En application de la jurisprudence de la Cour de cassation, l'apport d'un bail indivis fait par les deux seuls membres d'une société avec stipulation que les loyers seront supportés par la société sur ses frais généraux cesse d'être pur et simple. Dans ce cas, les statuts sociaux modifient les droits actifs et passifs des indivisaires (BOI-ENR-AVS-10-20 au I-D-2 § 170). Tel est le cas lorsque l'apport indivis est fait à une société en commandite simple, à une société à responsabilité limitée ou à une société par actions (C. Cass., arrêt du 28 février 1876).*

## 100

L'apport en jouissance doit être distingué du contrat de bail.

Le bailleur d'un bien loué et l'apporteur en jouissance d'un bien à une société conservent la propriété de ce bien, mais :

- le premier reçoit périodiquement un loyer, même si la société locataire ne réalise aucun bénéfice ou subit des pertes ;

- alors que le deuxième ne reçoit que le produit éventuel de ses parts ou actions, qui a le caractère d'un revenu d'actions ou de parts d'intérêts.

## C. Apports à titre pur et simple en industrie

---

### 110

L'associé qui apporte son industrie met à la disposition de la société ses connaissances techniques ou professionnelles, ses services, son crédit ou ses relations. Il doit être distingué, en principe, du mandataire et en l'absence de lien de subordination, du salarié.

Les apports en industrie doivent, comme pour les apports en nature ou en numéraire, être mentionnés dans les statuts ([C. civ., art. 1835](#)).

Observation étant faite que le code de commerce interdit l'apport en industrie dans les sociétés par actions ([code de commerce \[C. com.\], art. L. 225-3](#) et [C. com., art. L. 228-7](#)) et dans les sociétés en commandite simple lorsque ces apports sont réalisés par les associés commanditaires ([C. com., art. L. 222-1](#)), les apports en industrie ne sont pas incorporés au capital social. Ils sont rémunérés par une part de bénéfices sociaux. Ils sont susceptibles d'estimation.

Lorsque l'acte de société ne détermine pas la part de chaque associé dans les bénéfices ou pertes, l'[article 1844-1 du code civil](#) prévoit que la part de celui qui n'a apporté que son industrie est équivalente à celle de l'associé qui a le moins apporté.

### III. Modalités d'application de l'exonération des droits fixes en cas d'apport pur et simple

#### 120

Les modalités d'application de l'exonération supposent des formalités à remplir qui consistent dans l'enregistrement de l'acte, ou en l'absence d'acte, dans la souscription d'une déclaration spéciale.

#### 130

Les actes concernant la vie des sociétés (la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société, l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de son capital) doivent en principe être enregistrés dans le délai d'un mois à compter de leur date ([CGI, art. 635, 1-5°](#)).

**Remarque :** Si le 5° du 1 de l'article 635 du CGI ne vise pas les actes constatant la formation des sociétés, certains de ces actes peuvent être obligatoirement soumis à l'enregistrement, en application de l'article 635 du CGI par ailleurs, soit en raison de la qualité de leur rédacteur (notaire, huissier, etc.), soit en raison des dispositions qu'ils contiennent (mutations immobilières, de fonds de commerce, etc.).

## A. Enregistrement des actes rédigés

---

#### 140

L'exonération prévue à l'[article 810 bis du CGI](#) ne dispense pas de la formalité lorsque celle-ci est obligatoire en application de l'[article 635 du CGI](#), en particulier pour les actes constatant la formation de groupements d'intérêt économique.

Les règles concernant les modalités d'exécution de la formalité des apports purs et simples ayant fait l'objet d'un acte (délai, bureau compétent) varient selon la nature des apports et sont exposées au [BOI-ENR-DG-40](#).

## B. Déclaration spéciale en cas d'absence d'actes rédigés ou d'actes passés à l'étranger

---

#### 150

L'[article 638 A du CGI](#) prévoit une déclaration obligatoirement soumise à la formalité, notamment pour les constitutions de sociétés et de groupements d'intérêt économique, lorsque ces opérations ne sont pas constatées par un acte.

Ce texte concerne, par souci de neutralité fiscale, toutes les sociétés, sans distinction de nationalité et quelle que soit leur forme (sociétés civiles ou commerciales, sociétés de capitaux ou de personnes), y compris les sociétés en participation et les sociétés de fait.

Une déclaration de même nature doit être souscrite lors de la réalisation d'apport complémentaire en

cours de société.

## 1. Délai

---

### 160

La déclaration doit être produite par la société ou le groupement dans le mois de la réalisation des opérations de constitution qui résulte, le cas échéant, de l'entrée en jouissance des biens apportés (CGI, ann. III, art. 251 A, II).

Son dépôt est accompagné du paiement des droits ou taxes exigibles. Les sanctions pour retard ou omissions sont celles prévues aux [articles 1729 B et suivants du CGI](#).

## 2. Services compétents

---

### 170

La déclaration doit être déposée à l'un des services des impôts dans le ressort desquels les biens apportés sont situés ou, si ces biens n'ont pas une assiette matérielle fixe, au service des impôts du siège social ou du domicile de l'un des apporteurs et, à défaut de siège social ou de domicile en France, auprès de celui désigné par l'administration (CGI, ann. III, art. 250 A ; BOI-ENR-DG-40-10-30).

Le service des impôts des entreprises étrangères est désigné pour recevoir les déclarations relatives à des apports de biens n'ayant pas d'assiette matérielle fixe effectués au profit de sociétés ou groupements d'intérêt économique et non constatés par un acte lorsque le siège social ou le domicile des apporteurs n'est pas situé en France (CGI, ann. IV, art. 60 A).

Une difficulté analogue pouvant éventuellement se présenter dans l'hypothèse où un acte non authentique a été rédigé en France, le dépôt d'un tel acte auprès du service des impôts compétent est également autorisé.

## 3. Forme et contenu de la déclaration spéciale en cas d'absence d'actes ou d'actes passés à l'étranger

---

### 180

La déclaration à déposer, pour laquelle il n'est pas envisagé la création d'un imprimé particulier, est établie en un seul exemplaire sur l'imprimé n° **2651-2** (CERFA n° 13854) dit « extrait d'acte », disponible en ligne sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) à la rubrique « Recherche de formulaires ».

Le cas échéant, lorsque l'opération concernée a été constatée par un acte rédigé à l'étranger, cette déclaration peut être faite sous la forme d'un extrait en langue française dudit acte.

Mais, dans tous les cas, doivent être précisées la nature et la date de l'opération qui a été réalisée par une société ou un groupement d'intérêt économique sans avoir donné lieu à l'établissement d'un acte (CGI, ann. III, art. 251 A).

### 190

Cette déclaration doit en outre indiquer :

- la désignation (nom, prénoms, domicile, date et lieu de naissance, s'il s'agit de personnes physiques ; forme juridique et siège social, s'il s'agit de personnes morales) et le régime fiscal, d'une part, des apporteurs, d'autre part, de la société ou du groupement bénéficiaire des apports ;
  
- la consistance (description sommaire et, le cas échéant, références cadastrales) et l'origine de

propriété des apports ;

- leur caractère pur et simple ou à titre onéreux ;

- la valeur réelle de chacun des éléments apportés et, le cas échéant, le montant du capital nominal créé.

## **C. Exonération du droit d'enregistrement des actes innommés**

---

### **200**

L'article 810 bis du CGI prévoit que les différentes dispositions contenues dans les actes et déclarations ou leurs annexes constatant des apports purs et simples, établis à l'occasion de la constitution de sociétés, sont exonérées du droit fixe des actes innommés prévu à l'article 680 du CGI.

Cette exonération est strictement limitée aux dispositions établies à l'occasion de la constitution de sociétés dont les apports sont exonérés du droit fixe en application de l'article 810 bis du CGI. Elle bénéficie notamment aux dispositions suivantes : désignation des dirigeants, pouvoirs donnés pour accomplir les formalités de constitution, état des actes accomplis pour le compte de la société en formation.

**RES N°2008/11 (ENR) du 20 mai 2008 : Droits de mutation à titre onéreux (DMTO). Enregistrement des actes constitutifs de société bénéficiant des dispositions de l'article 810 bis du CGI. Engagement collectif de conservation des titres prévu à l'article 787 B du CGI**

#### **Question :**

*Faut-il soumettre au droit fixe de 125 € des actes innommés, prévu par l'article 680 du CGI, les engagements de conservation de parts ou d'actions prévus, en matière de droits de mutation à titre gratuit, par l'article 787 B du CGI, lorsqu'ils sont insérés dans un acte de constitution de société dont les apports sont exonérés suivant des dispositions du premier alinéa de l'article 810 bis du CGI ?*

#### **Réponse :**

*L'engagement de conservation constitue, au sens de l'article 671 du CGI, une disposition indépendante ou ne dérivant pas nécessairement des dispositions de constitution de la société qui doit être soumise au droit fixe de 125 € des actes innommés en cas d'acte authentique ou de présentation volontaire à la formalité lorsque celle-ci n'est pas requise.*

*Toutefois, le deuxième alinéa de l'article 810 bis du CGI prévoit que si cet engagement figure en tant qu'autre disposition dans les actes et déclarations ainsi que leurs annexes établis à l'occasion de la constitution de sociétés dont les apports sont exonérés en application du premier alinéa, il est, par conséquent, dispensé du droit fixe prévu à l'article 680 du CGI.*