

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-10-40-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

ENR - Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés - Autres dispositions contenues dans les contrats de société

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 4 : Autres dispositions contenues dans les contrats de société

Sommaire :

I. Reprise par les sociétés des engagements souscrits en leur nom avant leur immatriculation au registre du commerce et des sociétés

A. Conséquences fiscales proprement dites

B. Conditions de la non-taxation du transfert à la personne morale des droits acquis au cours de la période de formation

II. Bail

III. Répartition inégale des bénéficiaires et des pertes

IV. Ventes entre associés

V. Société constituée entre un créancier et son débiteur

VI. Versements dans la caisse sociale, apports en compte courant

1

Les contrats de société peuvent contenir diverses dispositions qui ne se rattachent pas directement à la constitution de la personne morale.

10

L'article 810 bis du code général des impôts (CGI) prévoit que les différentes dispositions contenues dans les actes et déclarations ou leurs annexes établis à l'occasion de la constitution de sociétés sont exonérées du droit fixe des actes innomés 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.

En ce qui concerne 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, cf. [BOI-ENR-AVS-10-10-10-III-C](#).

Remarque : Lorsqu'un acte contient plusieurs dispositions indépendantes donnant ouverture, les unes à une imposition proportionnelle ou progressive, les autres à une imposition fixe, il n'est rien perçu sur ces dernières dispositions, sauf application de l'imposition fixe la plus élevée comme minimum de perception, si le montant des impositions proportionnelles ou progressives exigibles est inférieur ([CGI, art.672](#)).

Après avoir traité des clauses de reprise par les sociétés des engagements souscrits en leur nom avant leur immatriculation au registre du commerce et des sociétés, le présent chapitre est relatif aux plus courantes de ces dispositions.

I. Reprise par les sociétés des engagements souscrits en leur nom avant leur immatriculation au registre du commerce et des sociétés

20

En vertu de l'[article 1842 du code civil](#), les sociétés autres que les sociétés en participation jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation.

30

L'[article 1843 du code civil](#) précise que les personnes qui ont agi au nom d'une société en formation avant l'immatriculation sont tenues des obligations nées des actes ainsi accomplis, avec solidarité si la société est commerciale, sans solidarité dans les autres cas.

La société régulièrement immatriculée peut reprendre les engagements souscrits, qui sont alors réputés avoir été dès l'origine contractés par celle-ci.

40

Enfin, l'[article 1843-1 du code civil](#) ajoute que l'apport d'un bien ou d'un droit soumis à publicité pour son opposabilité aux tiers peut être publié dès avant l'immatriculation et sous la condition que celle-ci intervienne.

À compter de celle-ci, les effets de la formalité rétroagissent à la date de son accomplissement.

50

L'article 6 du décret n° 78-704 du 3 juillet 1978 définit les modalités de reprise des engagements par la société. À cet égard, il prévoit deux procédés de reprise automatique des actes passés pour le compte de la société en formation selon que les actes en cause ont été passés avant ou après la signature des statuts :

- actes passés avant la signature des statuts : la signature des statuts emporte reprise automatique des engagements résultant de ces actes lorsque la société aura été immatriculée, à condition qu'un état desdits actes indiquant l'engagement qui résulte de chacun d'eux pour la société soit présenté aux associés avant la signature des statuts et soit annexé à ceux-ci ;

- actes passés après la signature des statuts mais avant l'immatriculation : les associés peuvent, dans les statuts ou par acte séparé, donner mandat à l'un ou plusieurs d'entre eux ou au gérant non associé qui a été désigné, de prendre des engagements pour le compte de la société, sous réserve que lesdits engagements soient déterminés et leurs modalités en soient précisées par le mandat.

60

Si les associés n'ont pas adopté l'une ou l'autre de ces deux solutions, le [dernier alinéa de l'article 6 du décret n°78-704 du 3 juillet 1978](#) dispose que la reprise des engagements souscrits pour le compte de la société en formation ne peut résulter, après l'immatriculation de la société, que d'une décision prise, sauf clause contraire des statuts, à la majorité des associés.

Ces dispositions comportent, au plan fiscal, les conséquences exposées ci-après.

A. Conséquences fiscales proprement dites

70

Les textes précités ([I § 20 et suivants](#)) ne comportent aucune distinction quant à la nature des engagements souscrits au nom de sociétés en formation. Les actes translatifs de propriété ou de jouissance de biens de toute nature passés dans les conditions prévues par ces dispositions doivent donc être considérés comme entrant dans leurs prévisions.

Par ailleurs, il résulte de l'[article 1843 du code civil](#) que la reprise par la personne morale des engagements souscrits pour le compte de la société en formation est purement facultative et opère rétroactivement la substitution de la société à la personne qui a agi en son nom.

Il s'ensuit que les conventions translatives de propriété ou de jouissance conclues dans les conditions définies par ce texte doivent être regardées comme parfaites dès l'origine et réalisées par la personne qui les a passées au nom de la société en formation.

Il en est bien entendu de même dans le cas prévu à l'[article 6 du décret du 3 juillet 1978](#) où les engagements sont souscrits par un mandataire. En pareille hypothèse, ce sont les mandants et non la société qui doivent, selon le cas, être réputés acquéreurs ou preneurs.

80

Les textes précités n'ont donc pas pour effet de soustraire les actes de l'espèce à l'assujettissement immédiat à l'impôt de mutation mais ont pour conséquence de supprimer l'exigibilité de toute imposition au titre du transfert ultérieur des droits acquis résultant de la reprise par la société des

engagements souscrits en son nom au cours de la période de formation.

Dès lors, deux situations sont susceptibles d'être rencontrées, selon que la société reprend ou non les actes accomplis en son nom.

90

Dans le premier cas, les actes passés pour le compte de la société sont immédiatement assujettis à l'impôt de mutation (droit d'enregistrement ou taxe de publicité foncière selon le cas). Mais la reprise par la société des engagements souscrits en son nom au cours de la période de formation et le transfert ultérieur des droits par la substitution rétroactive de la personne morale à l'acquéreur initial ne donnent ouverture à aucun droit ou taxe de mutation si la ratification est pure et simple.

Il en va autrement, bien entendu, si la convention est affectée d'une condition suspensive et, notamment, si sa réalisation est subordonnée à la ratification ultérieure de la société au nom de laquelle le contrat a été passé. En pareil cas, les droits ou taxes éventuellement exigibles ne sont perçus que lors de la réalisation de la condition. Il en est de même en cas de promesse unilatérale de vente simplement acceptée en tant que telle par la personne agissant au nom de la société en formation dès lors que la levée de l'option est faite par la personne morale postérieurement à son immatriculation au registre du commerce et des sociétés.

100

Dans le second cas, la personne qui a contracté au nom de la société en formation (ou les mandants, dans l'hypothèse où il a été donné mandat de contracter dans les conditions prévues à [l'article 6 du décret n°78-704 du 3 juillet 1978](#)) est considérée, tant au point de vue fiscal que civil, comme acquéreur ou preneur définitif du bien concerné, à moins, bien entendu, que la réalisation de la convention n'ait été expressément subordonnée à la ratification ultérieure de la société au nom de laquelle le contrat a été passé.

B. Conditions de la non-taxation du transfert à la personne morale des droits acquis au cours de la période de formation

110

La reprise par une société postérieurement à son immatriculation au registre du commerce et des sociétés d'un acte translatif de propriété ou de jouissance passé en son nom, n'échappe à l'impôt de mutation qu'autant que la convention a été conclue au cours de la période de formation de la société considérée.

Or, une société est en état de formation, non seulement au cours de la période comprise entre la date de sa constitution et celle de son immatriculation, mais encore antérieurement à la signature du pacte social.

120

Bien que la notion de société en formation ne soit pas susceptible de définition rigoureuse, il apparaît néanmoins que la simple intention de constituer une société et même l'engagement à cet effet de pourparlers entre les futurs associés ne suffisent pas à établir qu'un tel processus soit entamé. Il faut

encore qu'ait été accompli un acte opposable aux tiers et, partant, inhérent à la procédure de constitution établie par les dispositions législatives et réglementaires.

C'est ainsi qu'une société anonyme avec offre au public n'est susceptible d'être considérée comme étant en formation qu'à compter du jour du dépôt au greffe du Tribunal de commerce du projet de statuts signé des fondateurs prévu à l'[article L 225-2 du code de commerce](#).

De même, en ce qui concerne les sociétés anonymes sans offre au public et les sociétés à responsabilité limitée, le point de départ de la période de formation est la date du dépôt des fonds provenant des souscriptions ou, en cas d'apports en nature, la date de la désignation de commissaires aux apports par les futurs associés ou le président du Tribunal de commerce ([Code de commerce, art. L223-7](#), [code de commerce, art. L225-5](#), [code de commerce, art L225-8](#), [code de commerce, art. L225-12](#)).

Quant aux sociétés de personnes, la dispense de toute formalité préliminaire à la signature du pacte social a pour conséquence de reporter à l'établissement de cet acte le début de la période de formation.

130

En toute hypothèse, et sous réserve au surplus du droit de contrôle de l'administration, le bénéfice de la non-taxation du transfert à la personne morale des droits acquis au cours de la période de formation ne saurait être admis qu'à la condition que l'acte repris contienne tous les éléments nécessaires à l'identification de la société intéressée.

Il est nécessaire, en outre, que l'acte repris n'opère aucune novation par rapport aux dispositions essentielles de la convention intervenue au cours de la période de formation.

140

Remarque : Groupements d'intérêt économique :

L'[article L251-4 du code de commerce](#) prévoit que les personnes qui ont agi au nom d'un groupement d'intérêt économique en formation avant qu'il ait acquis la jouissance de la personnalité morale sont tenues, solidairement et indéfiniment, des actes ainsi accomplis à moins que le groupement, après avoir été régulièrement constitué et immatriculé, ne reprenne les engagements souscrits. Ces engagements sont alors réputés avoir été souscrits dès l'origine par le groupement.

En conséquence, au regard des droits d'enregistrement, les précisions exposées au [I-A](#) sont transposables mutatis mutandis aux groupements d'intérêt économique.

II. Bail

150

Certains transferts de jouissance peuvent intervenir entre les associés et la société.

C'est ainsi que le bail consenti par un associé à la société est soumis au régime général des baux, en tant que disposition indépendante.

Il en est de même si l'acte de société constate la conclusion d'un bail consenti par la société à un associé, et notamment lorsque la jouissance d'un immeuble social

est concédée à un associé en contrepartie d'un apport d'industrie (Lille, 23 décembre 1892).

III. Répartition inégale des bénéfices et des pertes

160

La clause relative au partage des bénéfices et des pertes est de l'essence même du contrat de société et ne donne lieu, en principe, à la perception d'aucun droit particulier, même lorsque la répartition est faite inégalement, soit par voie de prélèvement, soit à titre de traitement ou d'indemnité.

Toutefois, la liberté des parties subit deux restrictions résultant de l'[article 1844-1 du code civil](#).

En effet, sont réputées non écrites, d'une part, les clauses attribuant à un associé la totalité du bénéfice ou l'exonérant de la totalité des pertes et, d'autre part, celles excluant totalement un associé du profit ou mettant à sa charge la totalité des pertes.

IV. Ventes entre associés

170

Le droit de vente ou d'échange est exigible toutes les fois que la personne qui fait un apport en reçoit l'équivalent fourni par un ou plusieurs coassociés.

Dans ce cas, la propriété de l'apport au lieu d'être transférée à la société, est transmise aux associés.

V. Société constituée entre un créancier et son débiteur

180

Lorsqu'un débiteur, formant avec ses créanciers une société qui a pour but et pour effet d'éteindre ses dettes, apporte divers immeubles et reçoit, en représentation de cet apport, outre un certain nombre de parts sociales, la libération desdites dettes, il y a, jusqu'à concurrence de la portion d'immeubles correspondant à cette libération, dation en paiement taxable.

VI. Versements dans la caisse sociale, apports en compte courant

190

Souvent les statuts des sociétés stipulent que les associés pourront (compte courant libre) ou devront (compte courant obligé) faire des versements en compte courant.

Le principe de la fixité du capital d'après lequel le montant dudit capital ne peut être modifié que sous certaines conditions de forme s'oppose à ce que ces versements, même s'ils sont rémunérés par des prélèvements sur les bénéfices, puissent être considérés comme des apports supplémentaires.

Il s'agit de simples prêts soumis, éventuellement, au droit fixe prévu pour les actes innomés (CGI, art. 680), cf .[BOI-ENR H 10-10-10-II-A](#).