

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-20-30-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

ENR – Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés – Modifications des statuts emportant ou non création d'une personne morale nouvelle

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 3 : Transformation des sociétés

Section 2 : Modifications des statuts emportant ou non création d'une personne morale nouvelle

Sommaire :

- I. Modifications affectant les détenteurs du capital social
 - A. Modification dans l'administration ou le fonctionnement des sociétés
 - B. Changement de la dénomination sociale
 - C. Décès d'un associé
 - D. Retrait d'un associé
 - E. Adhésion de nouveaux membres
 - 1. Adhésion prévue par les statuts
 - a. Adhésion avec apport augmentant le capital social
 - b. Substitution totale ou partielle du nouvel associé à un ancien associé
 - 2. Adhésion non prévue par les statuts
 - 3. Adhésion prohibée par les statuts
- II. Modification de l'objet de la société
 - A. Principe applicable en matière de changement d'objet
 - B. Applications
 - C. Changement d'objet rendant une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés
- III. Réduction de la durée d'une société
- IV. Transfert du siège social
 - A. Transfert en France
 - B. Transfert international
 - 1. Transfert du siège social de la France vers l'étranger
 - a. Principe applicable lors du transfert du siège social de la France vers l'étranger
 - b. Exceptions au principe
 - 1° Droit des sociétés par actions
 - 2° Application des dispositions fiscales conventionnelles en vigueur avec certains États
 - 3° Transfert de siège de sociétés de capitaux de France vers un État membre de l'Union européenne
 - 2. Transfert du siège social de l'étranger en France

- a. Principe applicable lors du transfert du siège social de l'étranger vers la France
- b. Exceptions au principe
 - 1° Application des dispositions fiscales conventionnelles en vigueur avec certains États
 - 2° Transfert du siège de sociétés de capitaux d'un État membre de l'Union européenne en France

1

Outre le changement de leur type juridique, les sociétés subissent fréquemment, au cours de leur existence, d'autres modifications statutaires plus ou moins profondes.

Il importe donc de rechercher si ces modifications apportées aux statuts emportent ou non création d'une personne morale nouvelle, notamment dans les cas les plus fréquents ci-après :

- modifications affectant les détenteurs du capital social ;
- modifications de l'objet social ;
- réduction de la durée de la société ;
- transfert de siège social.

10

D'une manière générale, la question de savoir s'il y a ou non création d'une personne morale nouvelle est une question de fait qui ne peut être résolue qu'après examen de chaque cas d'espèce au vu des circonstances et des modalités de l'opération (Cf. [code civil, article 1844-3](#) et [BOI-ENR-AVS-20-30-10](#), au sujet d'une modification statutaire isolée).

20

À cet égard, la création d'une personne morale nouvelle est appréciée abstraction faite de la régularité de l'acte qui constate la modification apportée au pacte social. L'administration, qui n'est pas juge de la validité des actes soumis à l'enregistrement, doit les imposer d'après les conventions qu'ils contiennent.

I. Modifications affectant les détenteurs du capital social

30

Les modifications qui se produisent dans la composition des sociétés de capitaux n'ont en principe aucune influence sur l'existence de ces sociétés.

40

En revanche, dans les sociétés de personnes qui, par essence, reposent sur l'intuitu personae, les modifications apportées au regard des détenteurs de parts sociales sont susceptibles, dans certains cas, de provoquer la dissolution de la société originaire et la constitution d'une société nouvelle.

On examinera successivement :

- le changement dans l'administration ou le fonctionnement de la société ;
- le changement de la raison sociale ;
- le décès d'un associé ;

- le retrait d'un associé ;
- l'adhésion de nouveaux membres.

A. Modification dans l'administration ou le fonctionnement des sociétés

50

Les modifications affectant l'administration ou le fonctionnement d'une société de personnes et, à fortiori, d'une société de capitaux, ne touchent pas aux conditions d'existence de la société et laissent subsister la personne morale.

Il en est notamment ainsi de l'acte par lequel il est procédé au remplacement de l'associé chargé de l'administration par un autre associé, quand bien même ce remplacement n'aurait pas été prévu par les statuts.

Remarque : L'introduction ou la suppression du système de gestion (directoire et conseil de surveillance) n'est pas considérée comme une transformation, mais seulement comme une modification statutaire ([code de commerce, art. L225-57](#)).

B. Changement de la dénomination sociale

60

En principe, le changement de la dénomination sociale n'entraîne pas, à lui seul, création d'une personne morale nouvelle.

Cependant, en présence d'autres modifications, il y a lieu de rechercher, compte tenu des circonstances, si un tel changement qui affecte un élément essentiel des sociétés de personnes, n'est pas de nature à donner naissance à une société nouvelle.

C. Décès d'un associé

70

Dans les sociétés de capitaux, le décès d'un associé n'entraîne pas la dissolution de la société. Il en est de même, sauf stipulation contraire des statuts, pour les sociétés à responsabilité limitée ([code de commerce, art. L223-41](#)).

80

Dans les sociétés de personnes, où l'élément personnel est déterminant, le décès de l'un des associés entraîne, en principe, la dissolution de la société.

Cette règle est applicable aux sociétés en nom collectif ([code de commerce, art. L221-15](#)), aux sociétés en commandite simple ou par actions lorsque le décès survient en la personne d'un associé commandité ([code de commerce, art. L222-10](#)), aux sociétés en participation et aux groupements d'intérêt économique.

L'acte qui constaterait en pareil cas la continuation de la société serait passible du droit d'apport sur le montant de l'actif net (Trib civ. Marseille, 13 janvier 1915 : RE 6411).

90

Cependant, il est possible d'insérer dans les statuts une clause prévoyant qu'en cas de décès d'un des associés la société continuera soit avec son héritier ou seulement avec les associés survivants, soit avec le conjoint survivant, soit avec un ou plusieurs des héritiers, soit avec toute autre personne désignée par l'acte de société ou, si cet acte l'autorise, par disposition testamentaire.

Dans cette hypothèse, l'acte constatant que la société continue n'est passible, en cas de présentation volontaire à la formalité, que du droit fixe des actes innomés prévu par l'[article 680 du code général des impôts \(CGI\)](#).

100

Les sociétés civiles ne sont pas dissoutes par le décès d'un associé ([code civil, art. 1870](#)) et continuent leur activité avec ses héritiers ou ses légataires.

Toutefois, les statuts peuvent déroger à ce principe et prévoir que le décès entraînera la dissolution de la société ou que celle-ci continuera soit avec les seuls associés survivants, soit avec le conjoint survivant, soit avec un ou plusieurs héritiers, soit avec toute autre personne désignée par les statuts ou, si ceux-ci l'autorisent, par disposition testamentaire.

Lorsque la société n'est pas dissoute mais continue, l'acte constatant la continuation ne supporte que le droit fixe des actes innomés.

D. Retrait d'un associé

110

Dans les sociétés de personnes, le retrait d'un associé entraîne en général la dissolution de la société, à moins qu'il n'ait été prévu par les statuts.

Mais, même dans ce dernier cas, il peut être accompagné de circonstances de nature à caractériser une dissolution.

Remarque : Il est rappelé que le changement de personnes est indifférent dans les sociétés de capitaux.

En cas de retrait n'entraînant pas la dissolution de la société, si l'associé qui se retire reçoit des valeurs sociales pour le remplir de ses droits, on se trouve en présence d'un partage partiel (cf. [BOI-ENR-AVS-20-20](#)). Si l'associé est désintéressé au moyen d'une somme qui lui est versée par un ou plusieurs de ses coassociés de leurs deniers personnels, le droit de cession de parts sociales est perçu.

En cas de retrait entraînant la dissolution de la société originaire et constitution d'une société nouvelle, les règles étudiées au [BOI-ENR-AVS-20-30-30](#) sont applicables.

E. Adhésion de nouveaux membres

120

L'adhésion à une société est l'acte par lequel une personne se joint à d'autres en se rendant communes avec eux les stipulations d'un contrat auquel elle n'a pas concouru. Cette convention a pour effet de donner au nouvel associé les mêmes droits que ceux des autres associés.

L'adhésion à une société civile ou commerciale peut, suivant les cas, présenter les caractères et produire les effets juridiques, soit d'un acte de complément, soit d'un acte additionnel, soit d'une

acquisition de parts sociales. Mais il faut distinguer selon que l'adhésion de nouveaux membres est ou non prévue par les statuts.

1. Adhésion prévue par les statuts

130

Dès lors qu'elle est prévue par les statuts, l'adhésion n'a pas pour effet d'entraîner la constitution d'une société nouvelle.

a. Adhésion avec apport augmentant le capital social

140

L'acte a alors le caractère d'un acte additionnel au pacte social ; le complément d'apport donne ouverture au droit d'apport dans les conditions de droit commun (Trib civ Seine, 20 mars 1920 : RE 7291).

b. Substitution totale ou partielle du nouvel associé à un ancien associé

150

L'opération a le caractère d'une cession totale ou partielle de parts sociales et le droit de cession de parts prévu à l'[article 726 du CGI](#) est seul exigible, sous réserve des dispositions de l'[article 727 du CGI](#).

2. Adhésion non prévue par les statuts

160

L'arrivée d'un nouvel associé, même non prévue par les statuts, mais non interdite par ceux-ci, n'entraîne pas, en principe, la dissolution de la société et la constitution d'une société nouvelle.

L'impôt exigible sur l'acte constatant cette adhésion est le droit d'apport en cas de simple augmentation du capital, ou le droit de cession de parts lorsqu'un associé abandonne tout ou partie de ses droits au nouvel adhérent (Cass. ch. réunies, 29 décembre 1868 ; Trib civ Rouen, 28 février 1889 ; Trib civ Seine, 1er juillet 1899), ou lorsque l'entrée dans la société de nouveaux membres a pour effet non pas d'augmenter le capital social, mais de diminuer l'apport des associés primitifs et de modifier leur part dans les bénéfices (Cass civ., 7 mars 1866 et Cass civ., 29 décembre 1866).

170

En revanche, si une telle adhésion est accompagnée de modifications importantes apportées aux statuts primitifs dans la durée, dans l'objet ou dans la dénomination de la société, elle donne ouverture, dès lors qu'elle entraîne dissolution de la société et constitution d'une société nouvelle, au droit d'apport sur la création de cette nouvelle société (Solution, 1er mars 1890 ; Trib civ Seine, 20 mars 1920).

La question de savoir s'il y a ou non constitution d'une société nouvelle est bien entendu une question de fait qui ne peut être résolue qu'après examen de chaque cas particulier.

3. Adhésion prohibée par les statuts

180

Dans ce cas, l'adhésion entraîne la dissolution de la société primitive et la création d'une société nouvelle. Elle donne ouverture au droit d'apport sur l'intégralité de l'actif net de la société (Trib civ Seine, 19 février 1913 : RE 5861).

II. Modification de l'objet de la société

190

On entend par objet d'une société celui en vue duquel les parties s'associent, le genre d'activité que ses membres se proposent d'exercer (achat et vente d'immeubles, exploitation d'un fonds de commerce, par exemple). En général, l'objet social est déterminé par la description qui en est faite dans les statuts.

A. Principe applicable en matière de changement d'objet

200

La question de savoir si le changement d'objet emporte ou non création d'une personne morale nouvelle constitue une question de fait à résoudre dans chaque cas particulier selon les circonstances et les modalités de l'opération.

210

Il convient de remarquer à cet égard qu'il ne faut pas confondre le changement d'objet avec son extension ou sa restriction. Une société peut en principe, sans donner naissance à une personne morale nouvelle, élargir ou restreindre le champ de ses opérations et exploiter, par exemple, des branches accessoires ou complémentaires.

220

Mais il en serait différemment si, abandonnant complètement son objet primitif, la société se lançait dans des entreprises nouvelles. Le changement qui substituerait ainsi à l'entreprise primitive une entreprise toute différente aurait pour résultat, à moins qu'il ne fût prévu et autorisé par les statuts sociaux, la création d'une société nouvelle.

230

En ce qui concerne les sociétés par actions, dès lors que l'assemblée générale extraordinaire est autorisée à modifier les statuts dans toutes leurs dispositions, nonobstant toute clause contraire ([code de commerce](#), art. L225-96), le changement d'objet social réalisé dans ces conditions n'entraîne pas, en principe, la création d'une personne morale nouvelle.

240

Cependant, il y a constitution d'une société nouvelle si le changement d'objet même prévu par les statuts, s'accompagne d'autres changements importants dont l'ensemble serait incompatible avec le maintien du pacte social primitif.

B. Applications

250

Il a été jugé que le changement d'objet emporte création d'une personne morale nouvelle, notamment lorsque, assorti d'un changement de type juridique, même autorisé par la loi ou par les statuts, il s'accompagne de modifications importantes dans le capital et la durée de la société.

En revanche, il n'y a pas création d'une personne morale nouvelle lorsque le changement d'objet :

- autorisé par les statuts, est exclusif de toute autre modification ;
- s'accompagne simplement soit d'un changement de raison sociale, soit de modifications apportées à l'administration de la société, à la répartition des bénéfices ou à la forme des titres.

260

Cf. également [BOI-ENR-AVS-30-10](#).

C. Changement d'objet rendant une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés

270

Le changement d'objet social peut avoir pour effet de rendre passible de l'impôt sur les sociétés une personne morale qui n'y était pas soumise antérieurement.

Il en est ainsi lorsqu'une société civile transforme son objet pour se livrer à une exploitation ou à des opérations visées aux [articles 34 du CGI](#) et [35 du CGI](#). En pareil cas, le changement de régime fiscal rend exigible l'impôt de mutation dans les conditions prévues par l'[article 810-III du CGI](#) (cf. [BOI-ENR-AVS-20-40](#)).

III. Réduction de la durée d'une société

280

La réduction de la durée de la société n'entraîne pas sa dissolution. Elle donne ouverture au droit fixe des actes innomés ([CGI, art. 680](#)) en cas de présentation volontaire de l'acte à la formalité.

IV. Transfert du siège social

A. Transfert en France

290

En principe, le transfert du siège social n'entraîne pas création d'une société nouvelle. Il ne donne dès lors ouverture qu'au droit fixe des actes innomés ([CGI, art. 680](#)), en cas de présentation volontaire à la formalité de l'acte qui le constate.

Il en est ainsi lorsqu'une société ayant son siège social en France métropolitaine, dans les départements d'outre-mer ou dans les autres collectivités françaises d'outre-mer, transporte son siège à l'intérieur de ces territoires ou de l'un de ces territoires dans un autre.

B. Transfert international

300

Le transfert du siège social peut entraîner la création d'une personne morale nouvelle lorsqu'il emporte le changement de nationalité de la société. En effet, prévu ou non par les statuts, le changement de nationalité donne toujours naissance à une société nouvelle

Remarque : La nationalité d'une société est déterminée en fonction de la situation de son siège.

1. Transfert du siège social de la France vers l'étranger

a. Principe applicable lors du transfert du siège social de la France vers l'étranger

310

Le transfert du siège d'une société française à l'étranger a pour effet de transformer celle-ci en société étrangère. Cette opération est considérée comme emportant dissolution de la société ancienne et constitution d'une nouvelle société.

D'une manière générale, le droit d'apport est exigible sur l'actif net de la société si l'acte qui constate l'opération est passé en France, quelles que soient la nationalité de la société et la situation des biens apportés.

À défaut d'acte en France, le droit d'apport est susceptible d'être exigé si les biens faisant l'objet de l'apport ont leur assiette matérielle ou juridique en France.

b. Exceptions au principe

1° Droit des sociétés par actions

320

L'article [L225-97 du code de commerce](#) prévoit que les sociétés par actions peuvent changer de nationalité sans donner naissance à une société nouvelle, à condition que le pays d'accueil ait conclu avec la France une convention spéciale permettant d'acquérir sa nationalité en conservant à la société sa personnalité juridique.

Mais la France n'a, à ce jour, conclu aucun accord de portée générale dans le cadre des dispositions prévues par cet article.

2° Application des dispositions fiscales conventionnelles en vigueur avec certains États

330

Il convient de se reporter aux commentaires figurant au [BOI-INT](#).

3° Transfert de siège de sociétés de capitaux de France vers un État membre de l'Union européenne

340

En vue d'éliminer à l'intérieur de l'Union européenne le risque de double imposition qui résulterait de l'existence dans les autres États membres d'un impôt frappant les apports en espèces ou en nature consentis aux sociétés de capitaux, l'article [808 A-I du CGI](#) a corrigé, en ce qui concerne les sociétés

de capitaux, la règle interne de territorialité (en effet, la double imposition risque de se produire, en cas de transfert international du siège, si ce transfert est assimilé à la création d'une société nouvelle dans l'État du nouveau siège).

Les principes commentés au [BOI-ENR-AVS-10-50](#) sont transposables ici, de sorte que, sous réserve des dispositions des conventions internationales, et abstraction faite du caractère écrit ou verbal des apports purs et simples, la France renonce à percevoir le droit d'apport ordinaire :

- si le siège de la direction effective se trouve transféré de France dans un État membre de l'Union européenne ;

- ou encore, si le siège de la direction effective se trouve dans un État tiers, lorsque le siège statutaire est transféré de France dans un État membre.

2. Transfert du siège social de l'étranger en France

a. Principe applicable lors du transfert du siège social de l'étranger vers la France

350

Le transfert du siège social d'une société d'un État étranger vers la France entraîne non seulement des modifications statutaires importantes liées au changement de nationalité de la société concernée (cf. [code civil, art. 1837](#)) mais aussi, au regard du droit fiscal, la création d'une personne morale nouvelle. À ce titre, l'opération de transfert donne, en principe, ouverture aux droits d'enregistrement sur la valeur réelle de l'actif net social au jour du transfert (et non sur la seule valeur des biens situés en France), ou sur le montant du capital s'il excède cette valeur.

Ces droits (ou encore la taxe de publicité foncière qui s'y substitue) peuvent être, comme pour la généralité des opérations de constitution de sociétés françaises, soit le droit visé à l'[article 810-I du CGI](#), soit le droit de mutation spécial visé à l'[article 810-III du CGI](#) sur la valeur vénale de certains biens français ([CGI, art. 809-I-3°](#)).

b. Exceptions au principe

1° Application des dispositions fiscales conventionnelles en vigueur avec certains États

360

Il convient de se reporter aux commentaires figurant à la série [INT](#).

2° Transfert du siège de sociétés de capitaux d'un État membre de l'Union européenne en France

370

Le [II de l'article 808 A du CGI](#) apporte indirectement une dérogation partielle au principe général exposé au [IV-B-2-a § 350](#) en fixant, en fonction des critères du siège statutaire et du siège de direction effective, des règles de territorialité destinées à éliminer à l'intérieur de l'Union européenne une double imposition des sociétés de capitaux (cf. [BOI-ENR-AVS-10-50](#)) pour ce qui concerne le droit d'apport en société.

En effet, cet article du code ne vise que le droit visé à l'[article 810-I du CGI](#) à l'exclusion des autres droits éventuellement exigibles à l'occasion de la création d'une société française : droit de mutation

spécial visé à l'[article 810-III du CGI](#) ou TVA.

Il résulte donc des dispositions du [II de l'article 808 A du CGI](#) que le transfert en France du siège statutaire d'une société de capitaux n'est pas soumis au droit fixe sur la valeur de l'actif net social si le siège de la direction effective de cette société est ou demeure situé à l'intérieur du territoire des États membres de l'Union européenne.

Cette opération de transfert, en revanche, peut éventuellement donner ouverture :

- soit au droit spécial de mutation de l'[article 810-III du CGI](#) calculé sur la valeur des biens visés à l'[article 809-I-3° du CGI](#) compris dans l'actif social et qui sont situés en France (droit auquel viennent s'ajouter les taxes départementale et communale) ;

- soit à la TVA pour les immeubles entrant dans les définitions de l'[article 257 du CGI](#) et pour les marchandises neuves.

C'est seulement dans l'hypothèse où, à l'occasion du transfert de son siège statutaire en France, la société considérée, pour le motif que son siège de direction effective apparaîtrait comme réellement fixé dans un État de l'Union européenne, ne serait redevable d'aucun de ces droits ou taxes que l'opération entraînerait la perception du seul droit fixe prévu à l'[article 680 du CGI](#).

380

En revanche, le droit d'apport est liquidé au taux et dans les conditions de droit commun dans les deux cas suivants :

- transfert en France, depuis un État membre, du siège de direction effective d'une société ou autre personne morale qui est considérée, pour la perception du droit d'apport, comme une société de capitaux en France alors qu'elle ne l'est pas dans l'autre État membre ;

- transfert en France, depuis un État membre, du siège statutaire d'une société ou autre personne morale dont le siège de direction effective se trouve dans un pays ne faisant pas partie de l'Union européenne et qui est considéré, pour la perception du droit d'apport, comme une société de capitaux en France alors qu'elle ne l'est pas dans l'autre État membre.