

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-20-30-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

ENR - Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés - Régime fiscal applicable aux transformations de sociétés et autres modifications statutaires assimilables

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 3 : Régime fiscal applicable aux transformations de sociétés et autres modifications statutaires assimilables

Sommaire :

- I. Transformation (ou autre modification) n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle
 - A. Règles générales
 - B. Transformations de sociétés de personnes en sociétés de capitaux
 - C. Transformation d'une société de fait ou d'une société en participation en société d'une autre forme
- II. Transformation (ou autre modification) entraînant la création d'une personne morale nouvelle
 - A. Constitution de la société nouvelle
 - 1. Société non soumise à l'impôt sur les sociétés
 - 2. Société passible de l'impôt sur les sociétés
 - B. Dissolution de la société ancienne
- III. Formalité

1

La présente section, qui comporte un exposé du régime fiscal des transformations de sociétés en matière de droits d'enregistrement est divisée en trois parties traitant respectivement :

- du régime fiscal des transformations n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle ;
- du régime fiscal des transformations entraînant la création d'une personne morale nouvelle ;
- de la formalité.

I. Transformation (ou autre modification) n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle

A. Règles générales

10

L'acte qui constate la transformation présente le caractère d'un simple acte de complément et donne ouverture, en principe, au droit fixe prévu à l'[article 680 du code général des impôts \(CGI\)](#).

Tel est le cas notamment, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle :

- lorsque le changement de forme juridique s'opère sans que soit modifié le statut fiscal de la société ;
- lorsque la société cesse, à la suite de la transformation, d'être soumise à l'impôt sur les sociétés.

20

En revanche, dans le cas où les modifications apportées au pacte social ont pour conséquence de placer dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés une société qui relevait antérieurement du régime fiscal des sociétés de personnes défini à l'[article 8 du CGI](#), l'opération est soumise à un régime particulier (cf. [BOI-ENR-AVS-20-40](#)).

30

Au demeurant, la transformation d'une société préexistante en EARL ne donne lieu qu'au paiement du droit fixe prévu à l'[article 680 du CGI](#).

Toutefois, si la transformation s'accompagne de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés de l'EARL, ce changement de régime fiscal rend exigibles les droits et taxes de mutation à titre onéreux sur les apports purs et simples qui lui ont été faits depuis le 1er août 1965 par des personnes non soumises à cet impôt (cf. **I-B**).

B. Transformations de sociétés de personnes en sociétés de capitaux

40

En vertu de l'[article 809-II du CGI](#), lorsqu'une personne morale dont les résultats ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés devient passible de cet impôt, le changement de son régime fiscal rend les droits et taxes de mutation à titre onéreux exigibles sur les apports purs et simples qui lui ont été faits depuis le 1er août 1965 par des personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés, dans la mesure où ils 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.

Les transformations de sociétés sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application de ce texte. Ce régime particulier est traité au [BOI-ENR-AVS-20-40](#).

C. Transformation d'une société de fait ou d'une société en participation en société d'une autre forme

50

Cf. [BOI-ENR-AVS-40-40-III](#).

II. Transformation (ou autre modification) entraînant la création d'une personne morale nouvelle

60

Lorsqu'elle entraîne la création d'une personne morale nouvelle(cf. [BOI-ENR-AVS-20-30-10](#)), la transformation d'une société est considérée comme emportant dissolution de la société ancienne et constitution d'une société entièrement nouvelle ; dès lors, le changement de forme juridique entraînant la création d'une personne morale nouvelle motive l'exigibilité des droits et taxes prévus en cas de dissolution et de constitution de sociétés.

A. Constitution de la société nouvelle

70

L'opération de transformation doit être traitée comme une constitution de société, entièrement distincte du contrat primitif. La nature des droits à percevoir varie selon que la société issue de la transformation est, ou non, passible de l'impôt sur les sociétés.

1. Société non soumise à l'impôt sur les sociétés

80

La transformation entraîne la perception de la TVA pour les biens qui entrent dans le champ d'application de ladite taxe (cf. notamment [CGI, art. 257](#) relatif au régime fiscal des opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles).

Pour les biens de toute nature, les apports purs et simples sont exonérés du droit fixe prévu aux [articles 809-I bis du CGI](#) et [810 du CGI](#) en vertu des dispositions de l'[article 810 bis du CGI](#).

90

Dans la limite du montant du passif de la société primitive que la société nouvelle est tenue d'acquitter, la transformation s'analyse, en principe, comme un apport à titre onéreux soumis aux droits et taxes applicables à de tels apports (cf. [BOI-ENR-AVS-10-20](#)).

Toutefois, il convient dans ce cas de faire application de la règle selon laquelle l'apport à une société de personnes formée exclusivement entre les propriétaires de meubles ou d'immeubles indivis, à charge pour la société de payer le passif qui les grève, ne constitue pas un apport à titre onéreux mais reste un apport pur et simple. L'impôt de mutation à titre onéreux n'est donc pas exigible sur le montant du passif (cf. [BOI-ENR-AVS-10-20-I-D-2](#)).

2. Société passible de l'impôt sur les sociétés

100

La substitution d'une société à une autre implique nécessairement l'appropriation par les associés, au moins pour un instant de raison, de leur part dans l'actif social, part dont chacun d'eux est censé avoir disposé au profit de la personne morale nouvellement créée.

Les apports purs et simples réalisés au profit d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés sont exonérés du droit fixe prévu aux [articles 809-I bis du CGI](#) et [810 du CGI](#) en vertu des dispositions de l'[article 810 bis du CGI](#).

Cependant, dans tous les cas où les associés de la société transformée ne sont pas des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, il y a lieu de faire application des dispositions de l'[article 809-I-3° du CGI](#)

en vertu duquel les apports faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non soumise à cet impôt sont assimilés à des mutations à titre onéreux dans la mesure où ils 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. Ces apports sont taxables au taux prévu à l'article 810-III du CGI (cf. **BOI-ENR-AVS-10-10-20**).

Par ailleurs, les droits et taxes applicables aux apports à titre onéreux sont dus, dans les conditions de droit commun, sur le montant du passif de la société primitive que la société nouvelle est tenue d'acquitter.

B. Dissolution de la société ancienne

110

Cf. **BOI-ENR-AVS-30**

120

Indépendamment des droits auxquels donne ouverture la constitution de la société nouvelle, l'opération peut motiver la perception du droit de mutation ou de la taxe de publicité foncière du chef de la dissolution de la société ancienne si cette société n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés.

*En effet, si parmi les associés de la société nouvelle ne figurent plus un ou plusieurs de ceux qui ont fait originellement l'apport des biens en nature à la société ancienne, la mutation conditionnelle de ces apports se trouve réalisée, dès lors que les biens se trouvent appropriés par d'autres que l'apporteur (Cass. Civ. req, 25 novembre 1901, cf. **BOI-ENR-AVS-30-10**).*

130

Il en est de même lorsque parmi les associés figurent des cessionnaires de droits sociaux de l'apporteur.

140

Les mêmes conséquences sont applicables s'agissant d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés si les biens, appropriés par une personne autre que l'apporteur, ont bénéficié de l'application du droit fixe (apports réalisés à compter du 1er janvier 1992) ou de son exonération ou encore du droit de 1 % (apports réalisés en 1991) prévu à l'article 810-III du CGI.

150

Il convient de noter que la transformation d'une société s'accompagnant de la création d'une personne morale nouvelle, qui entraîne en matière d'impôts directs également des conséquences fiscales rigoureuses, est en fait assez peu courante.

III. Formalité

160

L'acte qui constate la transformation d'une société doit être présenté obligatoirement à la formalité de l'enregistrement dans le délai d'un mois à compter de sa date (CGI, art. 635-1-5°).

Les droits frappant la transformation des sociétés sont également exigibles même s'il n'a pas été établi d'acte constatant l'opération (CGI, art. 638 A). Les sociétés sont alors tenues de déposer une déclaration au service des impôts compétent, dans le mois qui suit la réalisation de cette opération.

La même obligation incombe aux membres d'une société de fait ou à ceux d'une société en participation.

170

Lorsque la transformation emporte création d'une personne morale nouvelle et que l'actif comprend des immeubles ou droits immobiliers, il y a lieu de procéder à la publicité foncière.

180

Lorsque la transformation n'emporte pas création d'une personne morale nouvelle, l'acte constatant l'opération n'est pas obligatoirement publié à la conservation des hypothèques, sauf dans le cas où l'actif social comporte des biens ou des droits immobiliers et où la transformation s'accompagne d'un changement de dénomination ou de siège de la société.

Les actes mixtes qui présentent des actifs non exclusivement immobiliers relèvent de la formalité fusionnée (CGI, art. 647-I).