

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-20-10-20120912

Date de publication : 12/09/2012

ENR - Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés - Augmentation de capital

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 1 : Augmentation de capital

Sommaire :

I. Augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux

A. Augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux en numéraire et assimilés

1. Sociétés concernées par une augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux en numéraire et assimilés

2. Nature des opérations concernées par une augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux en numéraire et assimilés

3. Formalités de l'enregistrement en cas d'augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux en numéraire et assimilés

a. Principes

b. Date de réalisation des apports nouveaux en numéraires et assimilés

B. Augmentation du capital au moyen d'apports nouveaux autres que les apports en numéraire

1. Droits et taxes exigibles en cas d'augmentation du capital au moyen d'apports nouveaux autres que les apports en numéraire

2. Conditions d'exigibilité des augmentations du capital au moyen d'apports nouveaux autres que les apports en numéraire

a. Principes

b. Précisions particulières sur les sociétés par actions et les sociétés à capital variable

1° Sociétés par actions (sociétés anonymes et sociétés en commandite par actions)

2° Sociétés à capital variable

3. Assiette des droits exigibles en cas d'augmentation du capital au moyen d'apports nouveaux autres que les apports en numéraire

a. Augmentation du capital proprement dite

b. Primes d'apport

II. Augmentation de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions

A. Opérations taxables en cas d'augmentation du capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions

1. Incorporation au capital

2. Bénéfices, réserves ou provisions capitalisables

B. Fait générateur des droits d'enregistrement en cas d'augmentation de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions

C. Formalité de l'enregistrement en cas d'augmentation de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions

1

L'augmentation de capital peut être réalisée :

- soit par voie d'apports nouveaux : apports en numéraire ou par conversion d'obligations en actions ou apports en nature (I-§ 10) ;
- soit par voie d'incorporation de réserves, de bénéfices ou de provisions (II-§ 230).

I. Augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux

10

Les apports nouveaux, en numéraire ou en nature, réalisés à l'occasion d'une augmentation de capital sont soumis au même régime fiscal que les apports effectués lors de la formation de la société.

A. Augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux en numéraire et assimilés

20

L'enregistrement de l'acte ou de la déclaration constatant les augmentations de capital en numéraire ou par conversion d'obligations en actions dans les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés est soumis au droit fixe.

1. Sociétés concernées par une augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux en numéraire et assimilés

30

Les augmentations de capital en numéraire et assimilées sont soumises au même régime quel que soit le régime fiscal des sociétés concernées.

2. Nature des opérations concernées par une augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux en numéraire et assimilés

40

Sont considérés comme effectués en numéraire les apports libérés :

- en espèces ;
- par compensation avec des créances liquides et exigibles sur la société émettrice (exemples : comptes courants d'associés, réserve spéciale de participation des salariés) ;
- par conversion en actions d'obligations souscrites à l'origine ou acquises de précédents porteurs sur le marché obligataire.

Les primes d'émission versées à l'occasion des augmentations de capital s'analysant en de véritables suppléments d'apports, sont soumises au même régime que l'augmentation de capital proprement dite.

Remarque : La prime d'émission est la somme versée par les souscripteurs de nouvelles actions en contrepartie du droit qu'ils vont acquérir sur les réserves de la société ou sur les plus-values d'actif non encore comptabilisées.

3. Formalités de l'enregistrement en cas d'augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux en numéraire et assimilés

a. Principes

50

L'acte qui constate une augmentation de capital en numéraire est obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement qui doit être effectuée dans le délai d'un mois à compter de sa date (5° du 1 de l'article 635 du code général des impôts (CGI)).

À défaut d'acte, l'opération doit faire l'objet d'une déclaration dans le mois de la réalisation de l'apport (CGI, art. 638 A).

b. Date de réalisation des apports nouveaux en numéraires et assimilés

60

Dans les sociétés par actions, une augmentation de capital est considérée comme réalisée :

- en cas d'augmentation de capital par émission d'actions de numéraire :

-

à la date du certificat établi par le dépositaire des fonds (code de commerce, art. L225-146) ;

-

Par exception, lorsque l'augmentation de capital a fait l'objet d'une garantie de bonne fin -ce qui n'est possible que dans les sociétés procédant par offre au public- l'opération est réputée réalisée à la date de la signature du contrat de garantie de bonne fin conclu dans les conditions prévues à l'article L225-145 du code de commerce ;

-

Dans le cas particulier où la libération des actions a lieu par compensation de créances liquides et exigibles sur la société, l'augmentation de capital est constatée par un certificat du notaire ou du commissaire aux comptes qui tient lieu de certificat du dépositaire ;

- en cas de conversion d'obligations en actions :

-

si les obligations sont convertibles pendant une période déterminée, l'opération est considérée à la date d'établissement du certificat du notaire ou du commissaire aux comptes, qui tient lieu de certificat du « Dépositaire des fonds » ;

-

si les obligations sont convertibles à tout moment : à la date de la demande de conversion.

70

Dans les sociétés à responsabilité limitée, l'augmentation de capital en numéraire est considérée comme réalisée à la date de l'assemblée générale constatant l'augmentation de capital.

80

En ce qui concerne les sociétés à capital variable, le droit exigible est perçu sur le procès verbal de l'assemblée générale qui statue sur les résultats de l'exercice (cf. [I-B-2-b-2 § 120](#)).

B. Augmentation du capital au moyen d'apports nouveaux autres que les apports en numéraire

1. Droits et taxes exigibles en cas d'augmentation du capital au moyen d'apports nouveaux autres que les apports en numéraire

90

L'augmentation de capital au moyen d'apports nouveaux autres que des apports en numéraire et assimilés donne ouverture à des droits ou taxes analogues à ceux perçus lors de la constitution des sociétés.

Ainsi :

- les apports purs et simples sont, en principe, passibles :

– soit du droit fixe prévu au [I de l'article 810 du CGI](#) (cf. néanmoins [BOI-ENR-AVS-10-10-10](#)) ;

– soit du droit spécial de mutation prévu au [III de l'article 810 du CGI](#) en cas d'apports visés au [3° du I de l'article 809 du CGI](#) (cf. [BOI-ENR-AVS-10-10-20](#)) ;

- les apports à titre onéreux sont soumis au régime fiscal des mutations à titre onéreux d'après la nature des biens qui en sont l'objet ou selon le tarif prévu à [l'article 683 bis du CGI](#) (cf. [BOI-ENR-AVS-10-20](#)).

Remarque : Pour les apports à un groupement forestier, cf. [BOI-ENR-AVS-40-30-II-D-2-a](#).

2. Conditions d'exigibilité des augmentations du capital au moyen d'apports nouveaux autres que les apports en numéraire

a. Principes

100

En ce qui concerne les augmentations de capital, la question se pose de savoir à quel moment l'augmentation est réalisée, sur le plan fiscal, et par suite à quel moment les droits deviennent exigibles sur les apports imposables.

Dans la généralité des cas, le droit d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière est exigible sur l'acte constatant l'augmentation de capital au moyen d'apports.

Mais de même qu'en matière de constitution de sociétés, à défaut d'acte la constatant, l'augmentation de capital doit être déclarée dans le délai d'un mois à compter de la réalisation de l'opération au

service des impôts compétent ([CGI, art. 638 A](#)).

b. Précisions particulières sur les sociétés par actions et les sociétés à capital variable

1° Sociétés par actions (sociétés anonymes et sociétés en commandite par actions)

110

Pour les augmentations de capital des sociétés par actions, comportant des apports en nature ou des avantages particuliers, les droits sont exigibles sur le procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires qui constate la réalisation de l'augmentation du capital, après avoir approuvé l'évaluation des apports ou l'octroi d'avantages particuliers ([code commerce, 3ème alinéa de l'article L225-147](#)).

2° Sociétés à capital variable

120

Afin de tenir compte des conditions particulières de fonctionnement des sociétés à capital variable (SICAV, coopératives, etc.) et d'éviter l'imposition systématique de chaque augmentation de capital, les droits éventuellement exigibles ne doivent être liquidés que sur la fraction du capital social qui, à la clôture d'un exercice social, excède le capital précédemment taxé.

Ces droits sont alors perçus sur le procès-verbal de l'assemblée générale des associés statuant sur les résultats dudit exercice.

130

Les sociétés de ce type sont donc dispensées de soumettre à l'enregistrement les augmentations de capital en numéraire par voie d'apports purs et simples constatées en cours d'exercice.

140

L'augmentation nette du capital par voie d'apports nouveaux constatée à la clôture de l'exercice est enregistrée au droit fixe ([CGI, art. 825](#)).

150

Le procès-verbal de l'assemblée générale des associés statuant sur les résultats de l'exercice doit être considéré comme un acte sous seing privé soumis à l'enregistrement dans le mois de sa date. Les sociétés sont tenues d'en déposer au bureau compétent deux copies certifiées conformes dont l'une, destinée à être conservée par le service, doit répondre aux prescriptions de [l'article 849 du CGI](#) (cf. [BOI-ENR-DG-40-10-20-10](#)).

160

Elles doivent y joindre une copie sur papier du bilan de l'exercice et indiquer, par une mention signée au pied des copies du procès-verbal, le montant du capital précédemment taxé, la date de la dernière perception et le bureau qui l'a effectuée.

Toutefois, pour le premier exercice au cours duquel ces règles trouvent à s'appliquer, il suffit que les sociétés produisent à l'appui des copies du procès-verbal des copies des bilans à l'ouverture et à la clôture de cet exercice.

170

Lorsque le capital d'une société à capital variable a été réduit au cours d'un exercice déterminé par suite du départ d'associés et que le capital social est augmenté, l'exercice suivant, d'une somme inférieure au montant de la précédente réduction, à la suite de l'entrée de nouveaux associés, la situation fiscale de ladite société est la suivante :

- le procès-verbal de l'assemblée des associés statuant sur les résultats du premier exercice et qui constate la réduction du capital social doit être soumis à la formalité de l'enregistrement dans le délai d'un mois à compter de sa date, en application des dispositions du [5° du 1 de l'article 635 du CGI](#). Il est passible du droit fixe des actes innomés édicté par l'[article 680 du CGI](#) ;
- en revanche, les dispositions de l'[article 825 du CGI](#) ont pour effet de dispenser la société de soumettre à l'enregistrement le procès-verbal de l'assemblée statuant sur les résultats du second exercice, dès lors que, malgré l'augmentation constatée au cours dudit exercice, le capital social reste inférieur au capital précédemment taxé.

3. Assiette des droits exigibles en cas d'augmentation du capital au moyen d'apports nouveaux autres que les apports en numéraire

a. Augmentation du capital proprement dite

180

Lorsqu'elle n'est pas accompagnée d'autres modifications emportant création d'une personne morale nouvelle, l'augmentation du capital au moyen d'apports nouveaux autres qu'en numéraire donne ouverture, selon le cas, au droit fixe, au droit spécial de mutation ou au droit de mutation ordinaire à concurrence de son seul montant.

Remarque : Ce n'est que dans les hypothèses où l'augmentation de capital s'accompagnerait d'autres modifications importantes et donnerait naissance à une personne morale nouvelle que les droits seraient dus sur l'intégralité du nouveau fonds social.

Le droit exigible est donc perçu dans les mêmes conditions que pour les constitutions de sociétés.

b. Primes d'apport

190

La prime d'apport correspond à l'excédent de la valeur des apports en nature sur la valeur nominale des titres destinés à les rétribuer.

Le droit perçu lors de l'apport frappe non seulement la valeur nominale des titres nouveaux mais aussi, éventuellement, le montant des primes d'apport.

Les actions nouvelles représentatives d'apports nouveaux en nature peuvent, en effet, être émises soit à leur montant nominal, soit à ce montant majoré d'une prime d'apport.

Exemple : Soit une société au capital de 1 000 000 €, divisé en 10 000 actions de 100 € chacune et dont les réserves s'élèvent à 500 000 €.

Chaque action a une valeur intrinsèque de : $(1\,000\,000 + 500\,000) / 10\,000 = 150$ €

Si cette société reçoit en apport un immeuble de 750 000 €, il sera créé 5 000 actions nouvelles de 100 €. Le capital sera donc augmenté de 500 000 € et une prime d'apport apparaîtra au passif du bilan pour 250 000 € tandis qu'à l'actif l'immeuble sera inscrit pour sa valeur, soit 750 000 €.

200

Au plan fiscal, les primes d'apport quoique non intégrées au capital, s'analysent en de véritables suppléments d'apports et sont soumises à l'impôt dans les mêmes conditions que l'augmentation de capital proprement dite.

210

Quand les primes ne sont pas mentionnées, soit dans l'acte, soit dans la déclaration prévue à l'[article 638 A du CGI](#), le service doit réclamer à la société une déclaration estimative afin de percevoir l'impôt sur le montant total des apports.

220

Il convient cependant de remarquer que la perception d'un droit de mutation sur les primes d'apport exclut une seconde perception de ce même droit au moment de leur incorporation au capital.

II. Augmentation de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions

230

L'[article 812 du CGI](#) prévoit que l'augmentation, au moyen de l'incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions de toute nature, du capital des sociétés est enregistrée au droit fixe.

A. Opérations taxables en cas d'augmentation du capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions

240

Le droit fixe est exigible lors de l'incorporation au capital de bénéfices, réserves ou provisions de toute nature quel que soit le statut fiscal de la société.

1. Incorporation au capital

250

L'incorporation au capital doit se traduire par une véritable augmentation du capital.

Dès lors, le droit n'est pas dû en cas de reconstitution du capital précédemment amorti.

En effet, le simple amortissement du capital -à la différence d'une réduction de capital (cf. [II-A-2 § 270](#))- ne modifie pas le capital figurant au bilan et constituant le gage des créanciers sociaux.

2. Bénéfices, réserves ou provisions capitalisables

260

D'une manière générale, il s'agit de capitalisations de toutes les sommes qui ont la nature de bénéfices, réserves ou provisions.

Ces capitalisations sont caractérisées par la mise en commun de valeurs supplémentaires appartenant déjà à la société, et dont la contrepartie comptable figure au passif du bilan (dotations sur stocks, reports bénéficiaires à nouveau, etc.).

En d'autres termes, il s'agit des augmentations de capital réalisées autrement que par voie d'apports nouveaux.

270

Ainsi, le droit est exigible en cas de capitalisation de réserves faites par une société mère, même à concurrence des actions ou des parts reçues gratuitement de ses filiales.

280

De même, la capitalisation de réserves en vue de reconstituer le capital antérieurement réduit pour cause de pertes doit être soumise au droit fixe.

En effet, le rétablissement ultérieur du nominal des actions à leur montant primitif, au moyen d'un prélèvement sur les réserves, constitue une opération dont l'objet et le résultat ne sont pas une simple restitution aux actionnaires de leurs apports, mais une mise en commun dans un intérêt social de valeurs supplémentaires (Cass.. req., 7 juin 1944, inst. 4676 n°10).

Remarque : Il n'y a pas lieu de se préoccuper du régime qui sera applicable au point de vue de l'impôt sur le revenu au remboursement des sommes capitalisées.

B. Fait générateur des droits d'enregistrement en cas d'augmentation de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions

290

Le fait générateur du droit est constitué par la réalisation définitive de l'augmentation de capital.

Il s'agit :

- pour les sociétés de personnes, de la date de l'acte constatant cette augmentation ;
- pour les sociétés à responsabilité limitée, de la date de l'assemblée générale constatant l'augmentation de capital ;
- pour les sociétés par actions (sociétés anonymes et sociétés en commandite par actions), de la date du procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires qui décide de l'augmentation de capital.

Toutefois, dans les sociétés par actions, lorsque l'assemblée générale extraordinaire décidant la capitalisation a délégué au conseil d'administration ou au directoire les pouvoirs d'en fixer les modalités et d'en constater la réalisation, la perception du droit est différée jusqu'à cette réalisation.

En tout état de cause, il n'y a pas lieu de tenir compte de l'échange des titres nouveaux contre les titres anciens.

C. Formalité de l'enregistrement en cas d'augmentation de capital par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions

300

Les actes constatant l'incorporation au capital doivent être soumis à la formalité dans le délai d'un mois à compter de leur date ([CGI, 5° du 1 de l'article 635](#)) au service des impôts de la situation des biens, et, pour tous les autres, à celui du domicile de l'une des parties contractantes ([CGI, art. 652](#)).

Même en l'absence d'acte les constatant, les augmentations de capital par capitalisations de bénéfices, réserves ou provisions doivent donner lieu au dépôt d'une déclaration au service des impôts compétent dans le mois qui suit leur réalisation ([CGI, art. 638 A](#)).