

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 7H22-01/09/1999

Date de publication : 01/09/1999

CHAPITRE 2 APPORTS PURS ET SIMPLES

Sommaire :

CHAPITRE 2
APPORTS PURS ET SIMPLES
TEXTES
CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS
HISTORIQUE

CHAPITRE 2

APPORTS PURS ET SIMPLES

TEXTES

CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

(Édition au 31 mars 1999)

Art. 635. - Doivent être enregistrés dans le délai d'un mois à compter de leur date :

1. Sous réserve des dispositions des articles 637 et 647 :

1° à 4°

5° Les actes constatant la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société, l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de son capital ;

6° Les actes constatant la formation de groupement d'intérêt économique ;

.....

Art. 638 A. - À défaut d'acte les constatant, la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société ou d'un groupement d'intérêt économique, l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de leur capital doivent donner lieu au dépôt d'une déclaration à la recette des impôts compétente dans le mois qui suit leur réalisation.

Ces opérations sont passibles des mêmes droits ou taxes que les actes correspondants.

Un décret fixe les conditions d'application du présent article *[Voir les articles 250 A et 251 A de l'annexe III]* .

Art. 723. - Les ventes de marchandises neuves corrélatives à la cession ou à l'apport en société d'un fonds de commerce sont exonérées de tout droit proportionnel d'enregistrement lorsqu'elles donnent lieu à la perception de la TVA.

Dans le cas contraire, les marchandises neuves garnissant le fonds ne sont assujetties qu'à un droit de 1,40 % à condition qu'il soit stipulé, en ce qui les concerne, un prix particulier, et qu'elles soient désignées et estimées article par article dans un état distinct, dont quatre exemplaires, rédigés sur des formules spéciales fournies par l'administration, doivent rester déposés au service des impôts auprès duquel la formalité est requise.

Art. 808 A. - I. Les opérations soumises au droit d'apport ou à la taxe de publicité foncière et concernant les sociétés de capitaux sont taxables en France lorsque s'y trouve le siège de direction effective ou le siège statutaire, à condition que, dans ce dernier cas, le siège de direction effective soit situé en dehors des États de la Communauté européenne.

II. Sont soumis au droit d'apport ou à la taxe de publicité foncière sur la valeur de l'actif net social le transfert en France :

1° depuis un État n'appartenant pas à la Communauté européenne, du siège de direction effective d'une société de capitaux ou de son siège statutaire, à condition que, dans le premier cas, son siège statutaire ou, dans le second cas, son siège de direction effective ne se trouve pas dans un État membre de la Communauté ;

2° depuis un autre État de la Communauté européenne, soit du siège de direction effective d'une société, soit de son siège statutaire dans la mesure où elle n'était pas considérée comme une société de capitaux dans cet autre État et à condition que, dans le second cas, son siège de direction effective ne se trouve pas dans un État de cette Communauté.

Art. 809. - I. Sous réserve des dispositions du 7° de l'article 257 :

1° Les actes de formation de sociétés ou de groupements d'intérêt économique qui ne contiennent pas transmission de biens meubles ou immeubles, entre les associés ou autres personnes, sont assujettis au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière sur le montant des apports déduction faite du passif ;

2°

3° 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.

.....

Art. 810. - I. L'enregistrement des apports donne lieu au paiement d'un droit fixe de 1 500 F *[tarif applicable à compter du 1er janvier 1998]*.

II. (Abrogé).

III. Le taux normal du droit d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière perçus sur les apports visés au 3° du I et au II de l'article 809 est fixé à 2,60 % pour les apports qui ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers et à 8,60 % pour ceux qui ont pour objet un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou à une promesse de bail. *[Le taux de 2, 60 % est applicable à compter du 1er janvier 1999]*.

À partir du 1er janvier 1991, ce taux est réduit à 1 % sur les apports de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail visés au 3° du I et au II de l'article 809 si l'apporteur en cas d'apport, ou les associés en cas de changement de régime fiscal, s'engagent à conserver pendant cinq ans les titres remis en contrepartie de l'apport ou détenus à la date du changement de régime fiscal. Cette réduction de taux est applicable dans les mêmes conditions aux immeubles ou droits immobiliers compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

À compter du 1er janvier 1992, l'enregistrement des apports réalisés dans les conditions prévues au deuxième alinéa donne lieu au paiement du seul droit fixe mentionné au I.

En cas de non-respect de l'engagement de conservation des titres, la différence entre le droit de 2,60 % ou de 8,60 % majoré des taxes additionnelles et les droits et taxes initialement acquittés est exigible immédiatement.

Toutefois, la reprise n'est pas effectuée en cas de donation, si le donataire prend, dans l'acte, et respecte l'engagement de conserver les titres jusqu'au terme de la cinquième année suivant l'apport ou le changement du régime fiscal.

La reprise n'est pas davantage effectuée en cas de cession, si le cessionnaire prend, dans l'acte, et respecte l'engagement de conserver les titres jusqu'au terme de la cinquième année suivant le changement de régime fiscal lorsque ce dernier intervient entre le 1er janvier 1997 et le 31 décembre 1998.

Les biens qui ont bénéficié de la réduction du taux à 1 % en 1991 ou ont supporté le droit fixe prévu au troisième alinéa sont soumis au droit de mutation à titre onéreux s'ils sont attribués, lors du partage social, à un associé autre que l'apporteur et au régime prévu au 3° du I de l'article 809 s'ils sont apportés à une autre société passible de l'impôt sur les sociétés.

III bis. (Disposition périmée).

III *ter*. Les dispositions du III sont applicables, sous les mêmes conditions, aux immeubles apportés lors de la résiliation anticipée d'un bail à construction selon les modalités prévues à l'article 150 V.

IV. Le droit fixe mentionné au I se substitue aux droits proportionnels visés au III pour les apports donnant lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

V. (Abrogé).

Art. 1717 bis. - Lors de leur présentation à la formalité de l'enregistrement ou à la formalité fusionnée, dans le délai prévu à l'article 635 et au III de l'article 647, les actes constatant la formation de sociétés commerciales sont provisoirement enregistrés gratis. Sous réserve des dispositions de l'article 1717, les droits et taxes normalement dus sont exigibles, au plus tard, à l'expiration d'un délai de trois mois à compter de la date de ces actes.

ANNEXE III

Art. 250 A. - I. La déclaration de l'article 638 A du CGI doit être déposée :

S'il s'agit de la formation d'une société ou d'un groupement économique à l'une des recettes des impôts dans le ressort desquelles les biens apportés sont situés ou, si ces biens n'ont pas une assiette matérielle fixe, à la recette 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 celle désignée par l'administration *[Voir l'article 60 A de l'annexe IV]*.

.....

Art. 251 A. - I. La déclaration prévue à l'article 638 A du CGI doit préciser 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.

Lorsque l'opération comporte des apports, cette déclaration doit en outre indiquer :

- a. La désignation et le régime fiscal, d'une part, des apporteurs, d'autre part, de la société ou du groupement bénéficiaire des apports ;
- b. La consistance et l'origine de propriété de ces apports ;
- c. Leur caractère pur et simple ou à titre onéreux ;
- d. La valeur réelle de chacun des éléments apportés et, le cas échéant, le montant du capital nominal créé.

II. Cette déclaration doit être produite par la société ou le groupement dans le mois de la réalisation des opérations en cause.

Son dépôt est accompagné du paiement des droits ou taxes exigibles.

HISTORIQUE

1En droit civil l'apport d'un bien à une société présente un caractère translatif.

Mais au regard des droits d'enregistrement, en vue de faciliter la constitution des sociétés par une atténuation de l'imposition, ce caractère avait été originellement écarté, ou du moins, différé en ce qui concerne les apports purs et simples de corps certains (c'est-à-dire de biens identifiables) en faisant entrer toutes les sociétés dans le champ d'application de la théorie administrative et jurisprudentielle dite de la mutation conditionnelle des apports (cf. DB 7 H 4122, n°s [7 et suiv.](#)). Toutefois, cette théorie complique la taxation du partage des sociétés.

À compter du 1er août 1965 (cf. loi n° 65-566 du 12 juillet 1965, art. 13-1 ; CGI, art. [809-I-3°](#)), la théorie de la mutation conditionnelle a été abandonnée à l'égard des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, pour lesquelles l'apport retrouvait donc son caractère translatif immédiat.

Aussi, cette théorie ne s'appliquait-elle qu'aux sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire, en principe, aux sociétés de personnes dont les bénéfices sont imposés directement au nom des associés.

Depuis le 1er janvier 1991, la théorie de la mutation conditionnelle a été rétablie pour les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, mais uniquement pour les biens immeubles, droits immobiliers, fonds de commerce, droit au bail ou à une promesse de bail qui ont bénéficié de l'application d'un droit fixe ou du taux réduit de 1 % pour les apports effectués en 1991.

L'article 12 de la loi de finances pour 1992 n° 91-1322 du 30 décembre 1991 a réformé en profondeur, à compter du 1er janvier 1992, le régime fiscal des opérations qui affectent les sociétés lors de leur constitution.

DISTINCTIONS À EFFECTUER EN FONCTION DU RÉGIME FISCAL DES SOCIÉTÉS

2 **Depuis le 1er janvier 1992**, l'enregistrement des apports purs et simples donne lieu, en principe, au paiement d'un droit fixe, actuellement de 1 500 F ¹ . Toutefois, il convient d'effectuer une distinction en fonction du régime fiscal des sociétés ; les apports purs et simples peuvent en effet être soumis à **deux régimes fiscaux différents** selon le statut fiscal de la personne morale bénéficiaire de l'apport.

A. LA PERSONNE MORALE BÉNÉFICIAIRE EST SOUMISE À L'IS

3Les apports purs et simples faits à des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés donnent ouverture soit à un **droit fixe**, soit à un **droit de mutation spécial**.

Le droit fixe est seul exigible lorsque l'une des conditions ci-après est remplie :

- l'apport a pour objet des biens autres que des immeubles, droits immobiliers, fonds de commerce, clientèles, droit au bail ou à une promesse de bail ;
- l'apport, quel que soit son objet, est fait par une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés et les biens apportés n'ont pas bénéficié lors d'un précédent apport du droit fixe

(ou du droit spécial de mutation réduit à 1 % pour les apports faits en 1991).

Le droit spécial de mutation est exigible lorsque les deux conditions ci-après sont réunies :

- l'apport pur et simple a pour objet des biens visés à l'article [809-I-3°](#) du CGI (immeubles, fonds de commerce, droit à un bail ou à une promesse de bail) ;
- l'apporteur n'est pas soumis à l'impôt sur les sociétés ; ou, s'il est passible de cet impôt, il apporte des biens qui ont bénéficié antérieurement du droit fixe (ou du taux réduit à 1 % pour les apports effectués en 1991).

B. LA PERSONNE MORALE BÉNÉFICIAIRE N'EST PAS SOUMISE À L'IS

4Les apports purs et simples de biens de toute nature faits à des personnes morales non passibles de l'impôt sur les sociétés ne supportent que le droit fixe prévu à l'article [810-I](#) du CGI dont le montant actuel est de 1 500 F ².

5Les commentaires qu'appellent ces régimes sont exposés dans deux sections qui traitent respectivement :

- des apports purs et simples soumis au régime de droit commun (section 1) ;
- des apports purs et simples assimilés à une mutation à titre onéreux (section 2).

1 Tarif applicable depuis le 1er janvier 1998, 500 F du 15 janvier 1992 au 31 décembre 1997, 430 F du 1er janvier au 14 janvier 1992.

2 Tarif applicable depuis le 1er janvier 1998, 500 F du 15 janvier 1992 au 31 décembre 1997, 430 F du 1er janvier au 14 janvier 1992.