

Séminaire décisions financières et fiscalité - F TURQ
DOSSIER N ° 1 : FINANCEMENT EN CAPITAL & ENREGISTREMENT
Les principales étapes de la vie d'une société et leurs
conséquences fiscales

Le capital est la première ressource (au moins dans l'ordre comptable) pour une société.

La création et la modification du capital imposent une procédure avec différentes étapes. Dans le cas de l'**augmentation** :

- a) Il faut d'abord rédiger ou modifier les statuts, car le montant du capital y figure.
- b) Vient ensuite la souscription du capital, c'est à dire l'expression de la volonté des associés (anciens ou nouveaux), d'effectuer un apport. Les anciens associés bénéficient d'un droit préférentiel de souscription auquel ils peuvent renoncer.
- c) La libération du capital souscrit est la dernière étape : les associés effectuent l'apport auquel ils s'étaient engagés lors de la phase de souscription. En contrepartie, ils reçoivent des droits sociaux.

Dans le cas de **réduction** de capital, on distinguera selon que cette opération est motivée ou non par des pertes : cela a des conséquences fiscales différentes. En situation de perte, les associés ne perçoivent rien. Il n'en est pas de même lorsqu'une société « surcapitalisée » restitue une partie de leur apport aux associés.

On peut bien évidemment combiner augmentation et réduction de capital ; c'est le cas du « **coup d'accordéon** », quel qu'en soit l'ordre :

- Augmentation suivie d'une réduction,
- Réduction suivie d'une augmentation.

CHAPITRE 1 – RAPPELS JURIDIQUES : ORGANISATION DES SA ET SAS

Section 1 : La SA

A) Caractéristiques générales :

- Actions négociables,
- Dénomination sociale de fantaisie,
- Responsabilité des associés limitée au montant de leur apport,
- Pas de capacité commerciale des associés, seuls les dirigeants doivent remplir cette condition.

B) Responsabilité : dans les sociétés de personnes, la responsabilité est personnelle et solidaire, mais dans les autres sociétés, la responsabilité est limitée au montant de l'apport effectué.

Cependant, selon l'article L 651-2 Code de commerce :

Lorsque le redressement judiciaire ou la liquidation judiciaire d'une personne morale fait apparaître une insuffisance d'actif, le tribunal peut, en cas de faute de gestion ayant contribué à cette insuffisance d'actif, décider que les dettes de la personne morale seront supportées... par tous les dirigeants, ou par certains d'entre eux, ayant contribué à la faute de gestion. En cas de pluralité de dirigeants, le tribunal peut, par décision motivée, les déclarer solidairement responsables.

Selon la jurisprudence, le fait de poursuivre une activité déficitaire constitue une faute de gestion caractérisée. Constituent également une faute :

- le fait de s'octroyer une rémunération excessive
- la réalisation d'achats inconsidérés de véhicules

La présentation « avantageuse » de comptes est une faute pénale. L'attribution d'avantages en nature non déclarés peut être traitée comme abus de biens sociaux

Déclaration obligatoire de l'état de cessation des paiements pour le dirigeant

Une société se trouve en état de cessation des paiements lorsqu'elle ne parvient plus à faire face à ses dettes avec son actif disponible (c. com. art. L. 631-1).

Tout dirigeant d'une société en état de cessation des paiements est tenu de le déclarer au greffe du tribunal compétent dans les 45 jours qui suivent la cessation des paiements et de solliciter, s'il ne fait pas l'objet d'une procédure de conciliation, l'ouverture d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire (c. com art. L. 631-4 et art. L. 640-4).

Sanction de la déclaration tardive de la cessation des paiements

La déclaration tardive peut entraîner une mesure d'interdiction de gérer

C) Titres émis : Actions

Titre émis par la SA en contrepartie d'un apport.

Les apports qui peuvent être effectués sont :

- apports en nature (biens ou droits),
- apports en espèces.

Dans la SA, les apports en industrie sont interdits, ce qui n'est pas le cas de la SAS.

Droits de l'actionnaire : droit de vote et droit au dividende

Deux formes d'actions :

- les titres à **forme nominative** (nom de l'actionnaire inscrit dans un fichier tenu par un établissement financier)
- les titres **nominatifs** (nom de l'actionnaire inscrit dans le « registre des actions nominatives » tenu par la société)

La "dématérialisation" des valeurs mobilières : une action n'est plus (depuis longtemps) un « papier ». Cela n'empêche pas l'existence de nombreux papiers !

Les **actions au porteur** : les actions sont dites "au porteur" lorsque le nom du propriétaire n'est pas communiqué à la société émettrice. Elles ne sont pas pour autant anonymes puisqu'elles figurent sur le compte géré par l'intermédiaire financier. En France, la majorité des actions circulant en Bourse appartiennent à cette catégorie.

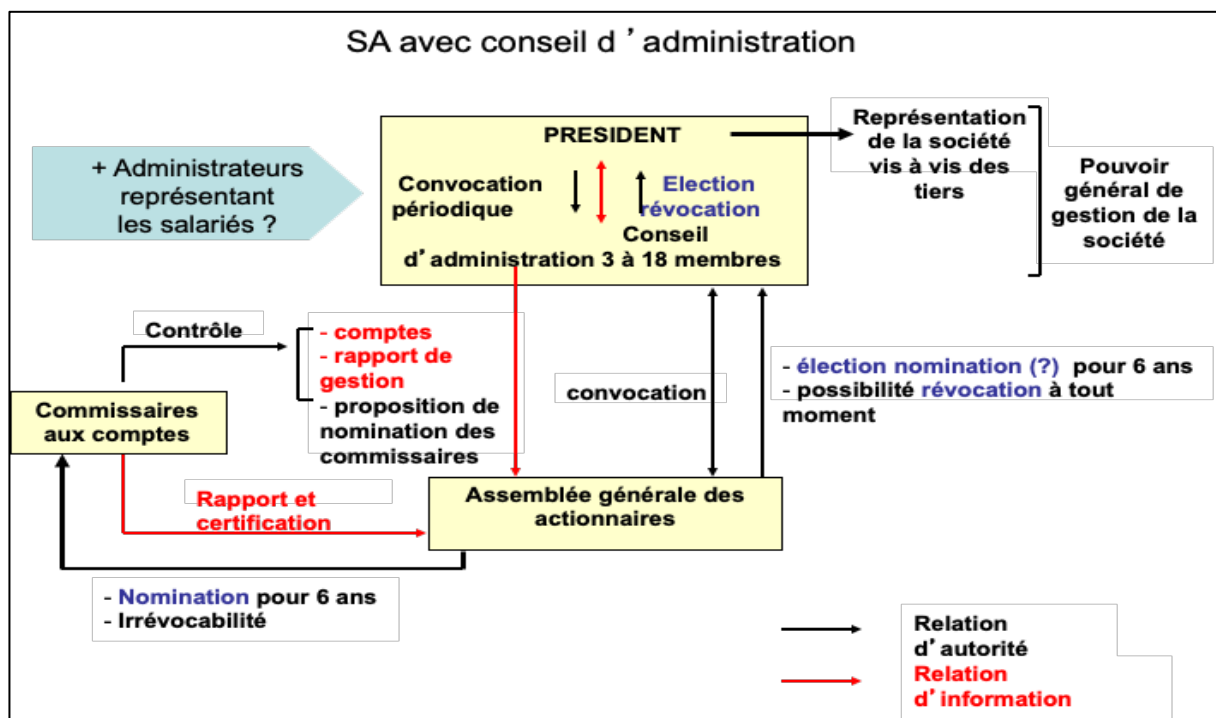
Actions de préférence

- Avec ou sans droit de vote
- Droits particuliers dans la société elle-même ou dans une autre société du groupe
- Droits financiers : dividende ou remboursement prioritaires, ou priorité sur le boni de liquidation
- Droits « politiques » : représentation au sein des organes de direction ou de surveillance, droit d'information renforcé

D) Organisation

- un organe souverain, l'assemblée générale des actionnaires,
- qui délègue ses pouvoirs à un organe de direction,
- celui-ci rendant compte, sous le contrôle des commissaires aux comptes

Deux modèles existent : SA avec conseil d'administration d'une part et, d'autre part SA avec directoire et conseil de surveillance.

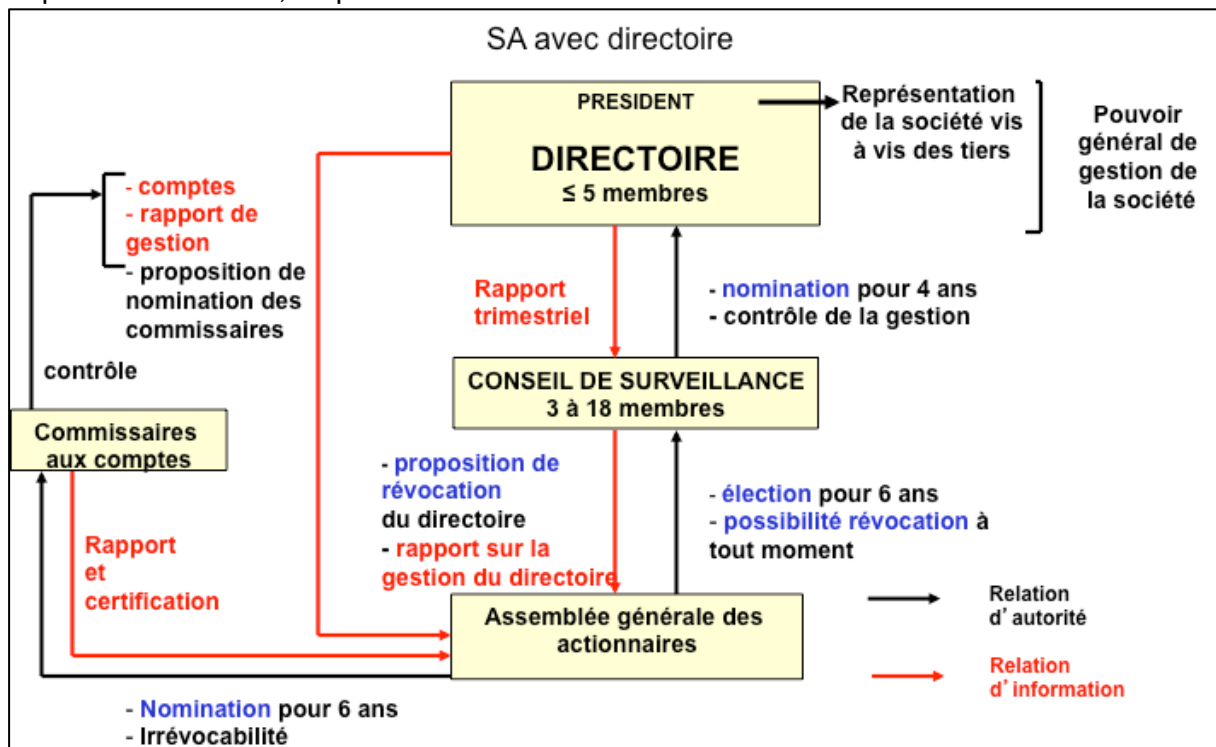


C'est la référence (lois 1867 et 1966)

Depuis 2001, une évolution a été introduite : la fonction de président du conseil d'administration, assurant la direction générale, peut être éclatée entre un président du CA et un directeur général :

Président du CA assurant la direction générale	Un Président du CA ET Un directeur général
Le président assure ces deux fonctions	<p style="text-align: center;">Le président du CA</p> <ul style="list-style-type: none"> - Représente le conseil - Organise et dirige les travaux de celui-ci - Dont il rend compte à l'AG - Veille au bon fonctionnement des organes de la société <p style="text-align: center;">Le directeur général</p> <ul style="list-style-type: none"> - Représente de la société vis à vis des tiers - Est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir ... au nom de la société

Depuis la loi de 1966, on peut aussi trouver la SA avec directoire et conseil de surveillance :



Dans une SA cotée, le nombre minimum d'actionnaires est 7. Une ordonnance du 10/09/2015 a réduit à 2 ce nombre pour les SA non cotées.

Section 2 : La SAS

Ce qui caractérise cette structure, c'est l'organisation conventionnelle du pouvoir et non plus une organisation réglementaire.

La société est représentée à l'égard des tiers par un président désigné dans les conditions prévues par les statuts. Le président est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société dans la limite de l'objet social. Les statuts peuvent prévoir les conditions dans lesquelles une ou plusieurs personnes autres que le président, portant le titre de directeur général ou de directeur général délégué, peuvent exercer les pouvoirs confiés à ce dernier.

Les statuts déterminent les décisions qui doivent être prises collectivement par les associés dans les formes et conditions qu'ils prévoient.

Toutefois, les attributions dévolues aux AGE & AGO sont, dans les conditions prévues par les statuts, exercées collectivement par les associés, en matière :

- d'augmentation, d'amortissement ou de réduction de capital,
- de fusion, de scission, de dissolution,
- de transformation en une société d'une autre forme,
- de nomination de commissaires aux comptes,
- de comptes annuels et de bénéfices,

La société par actions simplifiée ne peut procéder à une offre au public de titres financiers ou à l'admission aux négociations sur un marché réglementé de ses actions. Elle peut néanmoins procéder à certaines offres lorsque le montant est inférieur à 8 M€ (règlement 1129/2017).

Si les structures de la SA sont fixées par la loi (conseil d'administration ou bien directoire plus conseil de surveillance), celles de la SAS sont fort variables et résultent des choix et de l'imagination des actionnaires.

Des dispositions particulières déterminent la présence des associés :

Impossibilité de sortie	Les statuts ... peuvent prévoir l'inaliénabilité des actions pour une durée n'excédant pas dix ans.
Contrôle de la sortie	Les statuts peuvent soumettre toute cession d'actions à l'agrément préalable de la société.
Obligation de sortie	Dans les conditions qu'ils déterminent, les statuts peuvent prévoir qu'un associé peut être tenu de céder ses actions. Ils peuvent également prévoir la suspension des droits non pécuniaires de cet associé tant que celui-ci n'a pas procédé à cette cession.
Le contrôle des « étrangers »	Les statuts peuvent prévoir que la société associée dont le contrôle est modifié ... doit, dès cette modification, en informer la société par actions simplifiée. Celle-ci peut décider, dans les conditions fixées par les statuts, de suspendre l'exercice des droits non pécuniaires de cet associé et de l'exclure Ces dispositions peuvent s'appliquer, ... à l'associé qui a acquis cette qualité à la suite d'une opération de fusion, de scission ou de dissolution.

Dans les SAS, contrairement à la SA, les apports en industrie sont autorisés. Les actions correspondantes sont inaliénables.

SASU : Lorsque cette société ne comporte qu'une seule personne, celle-ci est dénommée associé unique.

L'associé unique exerce les pouvoirs dévolus aux associés lorsque la loi prévoit une prise de décision collective

La grande souplesse permise par la loi explique le grand succès des SAS : ces dernières années, elles représentent environ la moitié des créations de sociétés, passant ainsi devant les SARL

Beaucoup de SAS résultent de la transformation de SA. La décision de transformation en société par actions simplifiée est prise à l'unanimité des associés.

Les attributions du conseil d'administration ou de son président sont exercées :

- par le président de la SAS
- ou celui ou ceux de ses dirigeants que les statuts désignent à cet effet.

La société par actions simplifiée ne peut procéder à une **offre au public de titres financiers** ou à l'admission aux négociations sur un marché réglementé de ses actions. Elle peut néanmoins procéder aux offres définies dans le code monétaire et financier. L'offre au public de titres financiers est constituée par l'une des opérations suivantes :

- Une **communication** adressée sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit à des personnes et présentant une information suffisante sur les conditions de l'offre et sur les titres à offrir, de manière à mettre un investisseur en mesure de décider d'acheter ou de souscrire ces titres financiers ;
- Un placement de titres financiers par des **intermédiaires financiers**.

Depuis juillet 2018, ne constitue pas une OPTF une offre inférieure à 8M €

CHAPITRE 2 - LES PRINCIPALES ÉTAPES DE LA VIE D'UNE SOCIÉTÉ ET LEURS CONSÉQUENCES FISCALES

Les opérations étudiées dans un cadre juridique au chapitre 1 ont des conséquences fiscales : droit d'enregistrement, plus et moins-values et revenus mobiliers

SECTION 1 - PRINCIPES GÉNÉRAUX DE L'ENREGISTREMENT

I - Définitions

- analyse d'un acte sur un registre par le service compétent
- transcription sur registres de déclarations de mutations
- mention sur les registres du dépôt de certaines déclarations souscrites

*L'enregistrement peut être défini, d'une manière générale, comme une **formalité** accomplie par un fonctionnaire public, **le comptable des impôts**, selon des modalités variables, mais présentant le caractère commun de comporter, à leur base, une **analyse** d'événements juridiques. C'est d'après les résultats de cette analyse qu'il est normalement perçu un **impôt**.*

Toutefois, pour un nombre d'actes important (conventions immobilières, par exemple), la formalité de

l'enregistrement est fusionnée avec celle de la publicité foncière. Cette formalité appelée « formalité fusionnée » est la seule matériellement exécutée en pareille situation (cf. CGI, art. 647-I). La formalité peut s'appliquer soit à des actes, soit à des opérations juridiques non constatées par des actes.

Source : <http://doc.impots.gouv.fr/>

II - Buts

- perception d'un impôt
- éventuellement, condition de validité
- date certaine

1. Validité des actes : *d'une façon générale, l'enregistrement n'est pas une condition de validité des actes.*

2. Date des actes : *l'enregistrement donne **date certaine** aux actes sous seing privé, à l'égard des tiers.*

3. Contrôle de la régularité des actes : *la formalité permet d'assurer une surveillance de la forme et du contenu des actes.*

4. Publicité des actes : *l'enregistrement, contrairement aux formalités hypothécaires, ne répond pas à un rôle de publicité.*

5. Force probante de la formalité de l'enregistrement :

a. Dans les rapports entre les parties, l'enregistrement des actes peut être invoqué à titre de présomption, alors que les déclarations d'opérations non constatées par un acte constituent un commencement de preuve par écrit.

b. Dans les rapports des redevables envers l'administration, les énonciations de l'enregistrement font foi jusqu'à preuve contraire.

Source : <http://doc.impots.gouv.fr/>

III - Enregistrement obligatoire

- En raison de la personne qui rédige l'acte :

1. actes des notaires (CGI, art. 635-1-1°).

2. Les testaments reçus par les notaires ou même déposés chez eux (CGI, art. 636).

5. Les décisions des juridictions de l'ordre judiciaire lorsqu'elles donnent ouverture à un droit proportionnel ou progressif (CGI, art. 635-2-1°).

- En raison de l'opération juridique qu'ils constatent :

1, Les actes portant transmission de propriété ou d'usufruit de biens immeubles ;

2, Les actes portant mutation de jouissance à vie ou à durée illimitée de biens immeubles de fonds de commerce ou de clientèles ;

3, Les actes constatant la transformation d'une société et ceux constatant l'augmentation de son capital, à l'exception des augmentations de capital en numéraire et par incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions et des augmentations nettes de capital de société à capital variable constatées à la clôture d'un exercice ;

4, Les actes constatant un partage de biens à quelque titre que ce soit ;

5, Les actes constatant la formation, la modification ou l'extinction d'un contrat de fiducie, et le transfert de biens ou droits supplémentaires au fiduciaire dans les conditions prévues par l'article 2019 du code civil ;

6, La transaction prévoyant, en contrepartie du versement d'une somme d'argent ou de l'octroi d'un avantage en nature, le désistement du recours pour excès de pouvoir formé contre un permis de construire, de démolir ou d'aménager.

7, Les actes portant transmission de propriété ou d'usufruit de fonds de commerce, de clientèles ou d'offices, ou cession de droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble ;

8, Les actes portant cession d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires ou cession de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions ;

8, Les actes portant cession de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière au sens du troisième alinéa du 2° du I de l'article 726 , y compris lorsque ces cessions sont réalisées à l'étranger et quelle que soit la nationalité des parties ;

9, Les actes portant cession et rachat taxables de parts de fonds de placement immobilier.

IV - Enregistrement facultatif : l'avantage obtenu est la date certaine

V - Délai

Le délai général : les actes soumis obligatoirement à la formalité doivent, en règle générale, être présentés à l'enregistrement dans le délai d'un mois à compter de leur date (CGI, art. 635).

Délais spéciaux :

1° Délai de 10 jours : actes sous seing privé relatifs aux opérations réalisées par les marchands de biens, promesses unilatérales de vente de biens ou droits immobiliers.

2° Délai de 3 mois : testaments déposés chez les notaires, ou reçus par eux doivent être enregistrés dans un délai de 3 mois à compter du décès du testateur.

VI - Division des droits

Les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière peuvent être fixes, proportionnels, progressifs ou dégressifs.

Les droits fixes atteignent tous les actes qui ne contiennent pas de dispositions susceptibles par leur nature de donner ouverture à un droit proportionnel ou progressif. Un droit fixe, dit des actes innomés, est également exigé pour tout acte présenté volontairement à la formalité. Ils sont perçus au profit de l'État.

Les droits proportionnels s'appliquent essentiellement aux mutations. Ils frappent également les actes constatant un partage ainsi que certaines opérations concernant les sociétés. Les droits dus sur les mutations à titre onéreux d'immeubles sont perçus au profit du département du lieu de situation de l'immeuble.

Par contre sont perçus au profit de l'État les droits dus sur :

- les échanges sauf en ce qui concerne les droits dus sur les soultes ;
- les actes de société ;
- les partages sauf en ce qui concerne les droits dus sur les soultes ;
- les licitations et cessions de droits successifs ;
- les soultes de partage lorsqu'elles ne sont pas translatives de propriété.

Les droits progressifs atteignent les mutations à titre gratuit, par décès ou entre vifs (CGI, art. 777).

Les droits dégressifs atteignent les cessions de fonds de commerce et opérations assimilées intervenues à compter du 15 septembre 1999.

VII - Paiement des droits

En principe c'est l'acquéreur ou le bénéficiaire qui est le débiteur, mais l'administration pose la solidarité entre les parties, le bureau compétent pouvant être déterminé en fonction des parties ou du bien. Principe du non cumul des droits fixes avec les autres droits.

VIII - Contrôle de l'administration

art 666 CGI : *Les droits proportionnels ou progressifs d'enregistrement et la taxe proportionnelle de publicité foncière sont assis sur les **VALEURS**.*

La valeur d'un bien correspond, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, au prix que le jeu normal de l'offre et de la demande permettrait de retirer, à un moment donné, de la vente d'un bien déterminé, abstraction faite de la valeur de convenance qui pourrait être offerte. En général, la valeur figure dans l'acte. Lorsque la valeur imposable ne résulte pas de l'acte, les parties sont tenues d'y suppléer par une déclaration estimative et détaillée, faite au pied de l'acte, sous peine de refus de la formalité (CGI, art. 851).

- **Action en insuffisance** (art L 17 LPF) :

En ce qui concerne les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière ou la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elle est due au lieu et place de ces droits ou taxe, l'administration des impôts peut rectifier le prix ou l'évaluation d'un bien ayant servi de base à la perception d'une imposition lorsque ce prix ou cette évaluation paraît inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis ou désignés dans les actes ou déclarations.

La rectification correspondante est effectuée, l'administration étant tenue d'apporter la preuve de l'insuffisance des prix exprimés et des évaluations fournies dans les actes ou déclarations.

- **Action en dissimulation** :

*La **dissimulation** consiste dans le fait de porter dans un acte un prix inférieur à celui réellement convenu.*

L'administration dispose de différents moyens pour remettre en cause les évaluations

- acte anormal de gestion et charge de la preuve

Par principe, la déduction des frais et charges requiert notamment qu'ils soient exposés dans l'intérêt direct de l'exploitation, ou qu'ils se rattachent à la gestion normale de l'entreprise.

Les titres d'une société française dont l'unique actif est le château de la Croë sont cédés à un résident fiscal russe par son seul associé, une société suisse, pour un prix de six millions d'euros. Estimant pour sa part la valeur de ces titres à plus de quarante-six millions d'euros, l'administration fiscale réintègre la différence au résultat imposable de la société suisse sur le fondement de l'acte anormal de gestion. (Conseil d'État n°402006)

- Cession à prix symbolique et inopposabilité de la qualification juridique de l'acte

Plusieurs cessions de titres sont consenties au prix d'un euro symbolique au dirigeant d'un groupe de sociétés par son père, quelques jours à peine avant son décès. Assimilées à des donations déguisées, elles font l'objet d'un redressement mis en œuvre par l'administration fiscale sur le fondement de l'abus de droit. (Cour d'appel de Paris n° 17/0281)

- **Procédure de répression des abus de droit** (dissimulation du caractère véritable d'un contrat) :

Article L 64 LPF

Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, ... que ces actes ont un caractère fictif, ... recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales ... eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

infractions		pénalités
Omissions ou inexactitudes dans une déclaration ou un acte servant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt ou permettant la restitution d'une créance de nature fiscale (CGI, art. 1729)	bonne foi	Intérêt de retard
	en cas de manquement délibéré	Intérêt de retard et majoration 40%
	Manœuvres frauduleuses, abus de droit ou dissimulation de prix	Intérêt de retard et majoration 80%

Art 1837 CGI :

1. Celui qui a formulé frauduleusement les affirmations prescrites par les dispositions ..., est puni de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 euros d'amende. Le tribunal peut également prononcer l'interdiction des droits civiques, civils et de famille prévue par l'article 131-26 du code pénal pour une durée de cinq ans au plus.

SECTION 2 - DROITS DUS PAR LES SOCIÉTÉS

I - Principes généraux

La création d'une société suppose l'affectation à cette personne morale d'un patrimoine distinct de celui du ou des associés. L'apport de ce patrimoine forme naturellement la base de l'impôt. Ce patrimoine est normalement constitué par les « **apports purs et simples** » effectués par le ou les associés en échange de **droits sociaux soumis aux aléas de l'entreprise** qui sont de l'essence même de la société ; mais, il peut comprendre aussi des apports rémunérés par un équivalent soustrait aux risques sociaux, dits « **apports à titre onéreux** ».

Les apports mixtes sont des apports complexes constitués à la fois d'éléments à titre pur et simple et à titre onéreux : l'apport d'un associé peut être pur et simple pour partie et à titre onéreux pour le surplus. L'apporteur est alors admis à déclarer dans l'acte quels sont les biens transmis à titre onéreux. À défaut de ventilation, l'impôt est perçu en imputant le passif sur chacun des biens apportés proportionnellement à leur valeur respective.

L'apport à titre onéreux s'analyse en une véritable vente consentie par l'apporteur à la société et est soumis au régime fiscal des mutations à titre onéreux d'après la nature des biens qui en sont l'objet. La contrepartie d'un apport à titre onéreux peut revêtir des formes diverses et peut consister notamment :

- en une remise d'espèces à verser par la société,
- en une remise de biens en nature,
- en des obligations émises par la société,
- ou en la prise en charge d'un passif personnel à l'apporteur.

Les apports purs et simples faits à une personne morale passible de l'IS par une personne (physique ou morale) 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 d'immeuble.

Selon la théorie de la mutation conditionnelle des apports, l'apporteur d'origine reprend son bien, en franchise de droit de mutation, à la dissolution de la société.

- en vertu de cette théorie, l'impôt de mutation devient donc rétroactivement exigible sur l'acte d'apport lorsque le bien apporté est attribué à un associé autre que l'apporteur
- au contraire, si ce bien est attribué à l'apporteur, celui-ci est censé n'avoir jamais cessé d'en être propriétaire. Il reprend son bien en ne supportant que la taxe de publicité foncière de 0,70%.

Pour l'apport en société de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé d'une entreprise individuelle, la prise en charge du passif dont sont grevés les apports bénéficie d'un régime particulier. Depuis le 1er janvier 2000, ces apports sont exonérés du droit fixe. L'exonération du droit fixe ne dispense pas les apporteurs de prendre et de respecter l'engagement de conservation des titres remis en contrepartie de leurs apports.

II - Actes passés dans le cours de l'existence de la société

Les plus importants de ces actes sont :

- l'augmentation,
- la réduction et l'amortissement du capital, le changement de type juridique, la prorogation et la fusion.

Toutes ces opérations sont soumises à l'enregistrement même si elles ne sont pas constatées par un acte

OPERATION	SOCIETES IR ET SOCIETES IS	
FONDATION DE LA SOCIETE (1)	Apports d'espèces : Pas de droit d'apport	
	Autres apports purs et simples à des sociétés IR : Droit d'apport supprimé depuis le 01/01/2000	Autres apports purs et simples à des sociétés IS : Gratuit depuis le 01/01/2019 Toutefois, s'agissant de l'apport d'une entreprise individuelle à une société, la gratuité est subordonnée à l'engagement, pris par l'apporteur, de conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport (art. 810 CGI)
	Apports à titre onéreux : Droit de mutation	
EN COURS D'EXISTENCE (1)	Apports nouveaux purs et simples : Identique à la création du capital	
	Incorporation de réserves Réduction de capital Amortissement du capital	- Gratuit depuis 2021 - Enregistrement non obligatoire
	Si aucune transmission : gratuit	
LIQUIDATION DE LA SOCIETE (2)	Reprise par l'apporteur : franchise de droit mais taxe de publicité foncière 0,70% si immeuble	
	Reprise par un autre associé : droit de mutation entre associés dû par le repreneur	
	Partage : (entre associés) : droit de partage 2,50% du boni de liquidation. Ce droit n'est pas dû dans les SASU et EURL (sociétés unipersonnelles).	
	Soulte : droit de mutation entre associés dû par le verseur de la soulte, pour le montant qui excède la part de l'associé	

(1) L'enregistrement n'est obligatoire que pour les apports en nature

(2) L'enregistrement n'est obligatoire que s'il y a un boni de liquidation

Si le paiement des droits d'enregistrement disparaît pour un certain nombre d'opérations d'augmentation du capital, l'enregistrement aux impôts reste obligatoire pour certains actes et doit être réalisé dans un délai d'un mois à compter de la prise de décision formelle d'augmentation du capital.

Certains apports (marchandises, apports concourant à la production ou à la livraison d'immeubles) sont passibles de la TVA.

Outre les droits d'enregistrement, ces opérations peuvent entraîner d'autres conséquences fiscales, notamment l'impôt sur le revenu :

- pour les distributions de dividendes
- pour le boni de liquidation

Pour les actes sous seing privé, toutes les parties ayant figuré à ces actes sont solidaires pour le paiement des droits (CGI, art. 1707). Il en est de même pour les actes notariés.

SECTION 3 - DROITS EXIGIBLES A L'OCCASION DE CERTAINES OPÉRATIONS

I - Ventes d'immeubles

Le droit de vente d'immeuble est exigible à l'occasion de la plupart des mutations (translation de propriété) à titre onéreux. Toutefois la TVA est éventuellement applicable (cf. art 257 : 1^{ère} mutation dans les cinq ans).

Obligation de l'acte authentique enregistré au fichier immobilier dans le cadre de la formalité fusionnée (enregistrement + pub foncière)

La TVA est donc applicable :

- terrains à bâtir lorsque le vendeur est assujetti à la TVA
- ventes à terme ou en l'état futur d'achèvement
- mutation d'immeubles neufs achevés depuis moins de 5 ans

Dans le cas où la TVA est exigible, il y a en outre paiement de la taxe de publicité foncière de 0,70%.

Droits d'enregistrement	
Nature du droit (régime à compter du 01/01/99)	Locaux commerciaux et professionnels
droit départemental *	3,80%
taxe communale	1,20%
prélèvement pour frais d'assiette	2,37% du droit départemental (1)
total	5,00% + frais d'assiette

(1) soit $3,80\% \times 2,37\% = 0,09\%$

II - Cessions de fonds de commerce et de clientèle

Le régime s'applique à la cession d'éléments isolés ou à l'ensemble du fonds. Pour les cessions de clientèle il concerne les clientèles civiles comme commerciales (art 719 CGI). La loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 a modifié comme suit les droits :

fraction du prix	État	département	commune	total
P < 23 000 €	0%	0%	0%	0%
23 000 € < P < 107 000 €	2,00%	0,60%	0,40%	3,00%
107 000 € < P < 200 000 €	0,60%	1,40%	1%	3,00%
P > 200 000 €	2,60%	1,40%	1%	5%

Certaines acquisitions dans le cadre de l'aménagement du territoire sont susceptibles de bénéficier de taux réduits.

III - Baux et locations verbales

Le bail ou louage de choses est un contrat par lequel l'une des parties (*le bailleur*) s'oblige à fournir à l'autre partie (*le preneur*) la jouissance temporaire d'un bien (meuble ou immeuble) moyennant un prix (*le loyer*) que le preneur s'engage à payer (C. civ., art. 1709).

Le régime fiscal des baux varie suivant la nature du bien sur lequel il porte, sa durée ou encore sa nature particulière.

Rappel préalables :

- les locations d'immeubles aménagés sont imposables à la TVA, les locations nues étant exonérées avec possibilité d'option.
- le droit de bail qui frappait la quasi-totalité des mutations de jouissance a été remplacé par une contribution sur les revenus locatifs. Cette dernière ne frappe plus que les bailleurs sociétés soumises à l'IS.

III - 1 baux d'immeubles et de FDC à durée limitée

Ils sont dispensés de l'enregistrement. La présentation volontaire est passible d'un droit fixe de 25 €.

Les baux à durée limitée et > 12 ans, sont soumis à la taxe de publicité foncière sur la base de toutes les années à courir (de 0,70% à 3,80%), même si TVA ; les opérations de leasing sont concernées par cette disposition.

Note : ceci s'applique aussi aux opérations de crédit-bail immobilier

III - 2 baux à durée illimitée d'immeubles ou de FDC

Ces opérations sont assimilées à des cessions et elles sont soumises à imposition, leur enregistrement étant obligatoire. La base est :

- 10 fois le prix annuel pour les baux à vie,
- 20 fois le prix annuel pour les baux à durée illimitée

SECTION 4 – RÉGIME FISCAL APPLICABLE AUX ASSOCIÉS

Lors de la constitution de la société et dans le cas des apports en nature, les associés font estimer leur apport à sa juste valeur, ce qui peut faire apparaître une plus-value.

En cours d'existence, les distributions de bénéfices relèvent du régime des revenus mobiliers.

Ces deux situations seront étudiées dans une autre partie du séminaire.

Les cessions de droits sociaux sont quant à elles peuvent être passibles de l'enregistrement.

Pour tenir compte de la transposition de la directive sur les marchés d'instruments financiers (directive « MIF »), sont désormais **dispensées de l'enregistrement obligatoire**, à défaut d'actes les constatant, les **cessions d'actions** de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires de sociétés dont les droits sociaux sont négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers ou bien qui sont négociées sur un système multilatéral de négociation.

Les actes portant cessions d'autres actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires demeurent, comme auparavant, soumis à la formalité de l'enregistrement ([CGI, art. 635, 2-7°](#)).

Cessions d'actions, de parts de fondateurs, de parts bénéficiaires	Régime normal : droit 0,1% depuis le 01/07/2012
	Sociétés cotés, titres négociés sur un marché : droit uniquement si cession constatée dans un acte
Parts sociales autres que des actions (SARL, sociétés civiles, ...)	Droit 3% (1)
Participations dans des sociétés à prépondérance immobilière	Droit de 5 % (mutation d'immeuble)

- (1) Pour les cessions de parts sociales dans les personnes morales dont le capital n'est pas divisé en actions (autre que les cessions de participations des sociétés à prépondérance immobilière et des parts ou titres de capital souscrits par les clients des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs), le droit d'enregistrement est de 3 %. Il s'applique après un abattement égal, pour chaque part, au rapport entre 23 000 € et le nombre total de parts de la société.

Exemple : Soit une société dont le capital est divisé en 500 parts. Un associé cède 200 parts pour un prix de 60 000 €.

- montant de l'abattement par part = $23\,000\ \text{€} / 500\ \text{parts dans la société} = 46\ \text{€}$;
- montant de l'abattement pour la cession = $46\ \text{€} \times 200\ \text{parts cédées} = 9\,200\ \text{€}$;
- assiette après abattement = $60\,000\ \text{€} - 9\,200\ \text{€} = 51\,800\ \text{€}$.