

Chapitre 2 : LES DROITS D'ENREGISTREMENT PORTANT SUR LES ACTES DE RESTRUCTURATION DES SOCIETES

L'imposition des opérations juridiques propres à la personne morale qu'est la société et, aux divers moments de son existence (constitution, modification, dissolution et partage) qui est la substance de cette seconde partie du cours

La société est constituée par une ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat, d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager les bénéfices ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter

Une société régulièrement constituée acquiert une personnalité juridique distincte de celle des associés.

La création d'une société suppose l'affectation à cette personne morale d'un patrimoine distinct de celui des associés et c'est l'apport de ce patrimoine qui va constituer d'abord la base de l'impôt de l'enregistrement.

En droit des sociétés on distingue trois sortes d'apports :

- ✓ Les apports purs et simples effectués par les associés en échange de droits sociaux soumis aux risques de l'entreprise ;
- ✓ Les apports à titre onéreux rémunérés par un équivalent soustrait aux aléas de l'entreprise ;
- ✓ Les apports mixtes qui sont des apports purs et simples en partie et des apports à titre onéreux pour le reste.

La distinction entre apports purs et simples apports à titre onéreux est primordiale car de cela, dépend la nature et les quotités des droits exigibles.

I. LES DROITS D'APPORTS

Les sociétés sont soumises aux droits d'enregistrement lors des phases clés de leur existence. C'est le cas notamment :

- ✓ Lors de la constitution
- ✓ Lors d'une transformation des statuts (augmentation ou diminution du capital, changement de forme juridique, fusion, scission...)
- ✓ Lors d'une dissolution et de prorogation de la durée de vie.

Du point de vue fiscal, lors de la constitution d'une entreprise ou d'une augmentation de capital, trois catégories d'apports peuvent apparaître :

- ✓ Les apports purs et simples
- ✓ Les apports à titre onéreux
- ✓ Les apports mixtes

a) Les apports purs et simples

En matière d'apports purs et simples, les apporteurs reçoivent des droits sociaux (actions, parts sociales) en contrepartie de leur apports.

L'enregistrement des actes de constitution des sociétés du point de vue des apports purs et simple conduit à étudier le droit d'apport ordinaire et la surtaxe immobilière.

Ils sont acquittés au moment de la présentation de l'acte à la formalité d'enregistrement.

❖ Le droit d'apport ordinaire (DAO)

Le DAO proportionnel ou fixe selon le montant du capital social ou qu'il s'agit des sociétés de construction régie par le statut de la copropriété des meubles divisés en appartement.

❖ Le droit proportionnel

L'article 470 du CGI consacre un droit de 1% liquidé sur le montant des apports mobiliers déduction faite du passif, lorsque le capital est supérieur à 100 millions de francs.

❖ Le droit fixe de 25 000 francs

Il est perçu un droit fixe de 25 mille francs lors de la constitution, lorsque le capital est inférieur ou égal à 100 millions.

❖ Le droit fixe de 5000 francs

L'enregistrement au taux fixe de 5000 francs ne porte que sur les actes de constitution des sociétés de construction régie par le statut de la copropriété des immeubles divisés en appartement, et qui ne portent aucune transmission de bien meuble ou immeuble entre les associés ou autres personnes.

❖ La surtaxe immobilière

La surtaxe immobilière ne s'applique qu'aux apports immobiliers. Le droit d'enregistrement liquidé sur la valeur immobilière en capital est au taux de 2%.

La surtaxe immobilière est ramenée à 1% si la société bénéficiaire s'engage par écrit à conserver à l'actif de son bilan le bien immobilier pendant une durée minimale de 10 ans. Cet engagement doit être joint à l'acte soumis à la formalité.

b) Les apports à titre onéreux

Les apports à titre onéreux sont analysés et taxés comme des ventes. Car en échange de leur apport, les associés ne reçoivent pas de titres sociaux, mais de l'argent.

La société peut aussi prendre l'engagement de rembourser une dette ou prendre en charge le passif de l'apporteur.

c) Les apports mixtes

Il s'agit de la combinaison des apports purs et simples et des apports à titre onéreux. Les apports sont réalisés en partie à titre onéreux et en partie à titre pur et simple.

II L'AUGMENTATION DE CAPITAL

L'augmentation de capital peut être réalisée soit au moyen d'apports nouveaux soit par incorporation de réserves, bénéfices ou provisions de toute nature.

a) AUGMENTATION PAR APPORTS NOUVEAUX

Elle est soumise au régime fiscal des constitutions de sociétés. On opère dans ce cas, les mêmes distinctions entre apports purs et simples (donnant lieu au droit d'apport ordinaire et à la surtaxe immobilière) et apports à titre onéreux.

Lorsqu'une augmentation de capital n'a pas pour objet de porter le capital à plus de 100 millions de francs, il n'est perçu aucun droit sur l'acte d'augmentation.

A partir d'un capital de 100 millions de francs, toute augmentation de capital donne ouverture au droit proportionnel de 1% appliqué sur le montant de l'augmentation.

Ainsi le droit proportionnel d'apport ne s'applique que sur la partie de l'augmentation dépassant 100 millions de francs.

Le fait générateur du droit d'apport est la déclaration de souscription et de versement s'il s'agit d'une augmentation de capital en numéraire ou bien l'établissement du procès-verbal de l'assemblée de vérification des apports si les apports sont en nature.

Au total l'augmentation de capital par apports nouveaux est, à tous points de vue, similaire aux constitutions des sociétés.

b) AUGMENTATION PAR INCORPORATION DE RESERVES, BENEFICES OU

PROVISIONS DE TOUTE NATURE

Il s'agit des opérations de capitalisation des réserves, bénéfices ou provisions. Bien que cette forme d'augmentation de capital ne soit en fait qu'une simple écriture comptable d'un compte à un autre, elle n'en est pas moins soumise au droit d'apport sur le montant des sommes incorporées. L'opération peut être schématisée de la manière suivante :

- ✓ distribution aux associés des sommes prélevées sur les comptes de réserves, bénéfices ou provisions ;
- ✓ reversement des mêmes sommes par les associés dans la caisse sociale pour le montant de l'augmentation de capital.

Le droit d'apport s'applique en principe à toutes les sommes virées au compte capital par prélèvement sur les réserves bénéfices ou provisions de toutes natures. Mais pour la perception du droit d'apport une distinction fondamentale doit être faite entre les sociétés de capitaux et les autres sociétés. Il est institué un régime du CGI pour les sociétés entrant dans les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

Les sociétés visées par cette disposition concernent les SA, SARL, SNC, SCS, sociétés de fait, les sociétés en participation et les sociétés civiles fiscalement transparentes mais ayant opté pour le régime d'imposition de l'Impôt sur les Sociétés.

Les augmentations de capital par incorporation de réserves, bénéfices ou provisions effectuées par ces sociétés sont assujetties à un droit proportionnel de 1 %.

Toutefois, le droit est perçu au taux de 2 % lorsque les bénéfices, réserves ou provisions incorporés n'ont pas été soumis à l'impôt sur les sociétés.

III REDUCTION ET AMORTISSEMENT DE CAPITAL

a) REDUCTION DE CAPITAL

La réduction de capital est la diminution du capital de la société. Cette opération peut s'accompagner ou non du remboursement ou de la restitution de leurs apports aux associés. Elle peut revêtir plusieurs formes.

Mais les réductions du capital par suite de pertes subies par la société, les réductions du capital non appelé et les réductions résultant de la réévaluation en baisse d'un élément d'apport et qui ne s'accompagne d'aucun remboursement ou de la restitution de leurs apports aux associés sont soumises au droit fixe des actes innommés de 5.000 Frs prévu par le Code Général des Impôts.

Par contre la réduction avec remboursement ou attribution de biens sociaux s'analyse en un partage partiel. Elle donne ouverture à l'impôt de partage sur les valeurs sociales attribuées. Le tarif de ce droit de partage est fixé à 1 % par du Code Général des Impôts.

Le plus souvent le remboursement a lieu par remboursement en numéraire à tous les associés ou à certains d'entre eux d'une fraction du capital.

Mais lorsque la réduction à lieu au moyen de l'abandon aux associés de corps certains on perçoit le droit de partage de 1 % mais sous réserve de l'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

Selon cette théorie, si les corps sont attribués à un associé autre que l'apporteur, le droit de mutation à titre onéreux afférent à ces biens est exigible lors du partage (réduction du capital).

Mais si les corps certains sont repris par l'apporteur initial aucun droit n'est du car il est considéré comme n'ayant jamais cessé d'en être propriétaire.

C'est l'application du principe selon lequel l'apport en société n'est pas translatif en droit fiscal.

Il est à préciser que cette théorie de la mutation conditionnelle des apports s'applique exclusivement aux corps certains apportés à titre pur et simple.

N'en relèvent pas par contre les choses fongibles (notamment les numéraires) et les sociaux acquêts (biens apportés à titre onéreux, les acquis de tiers ou les biens créés par la société).

b) L'AMORTISSEMENT DE CAPITAL

L'amortissement de capital est le remboursement des apports (total ou partiel) par prélèvement sur les réserves ou les bénéfices. Il se distingue de la réduction du capital en ce qu'il n'entraîne aucune diminution du capital aux statuts et au bilan, et n'étant pas opposable aux tiers il n'est pas publié.

Le capital de la société demeure inchangé, il y a seulement création au compte capital d'une réserve égale au montant de l'amortissement. Les actions amorties deviennent des actions de jouissance.

Le caractère de partage partiel ne s'aurait être attribué à une répartition de valeurs sociales ne correspondant pas à une réduction de capital, notamment aux distributions en cours de société soit de bénéfices ou de dividendes soit de réserves accumulées.

Le droit fixe des actes innommés est donc seul exigible sur l'acte constatant l'amortissement de capital.

Ainsi lorsqu'il n'entraîne pas une réduction du capital social l'amortissement ne rend pas exigible le droit de partage mais seulement le droit fixe des actes innommés.

c) LE CHANGEMENT DE FORME JURIDIQUE

Le régime fiscal des changements de forme des sociétés dépend des effets qu'entraînent ces opérations à l'égard de la personnalité de la société mais la société peut survivre aux modifications régulièrement apportées à ses statuts primitifs comme elle peut disparaître de sa forme initiale et donner naissance à un être moral nouveau.

Pour qu'il y ait survivance du même être moral l'opération doit être autorisée par la loi ou par les statuts et ne pas s'accompagner de modifications importantes de statuts non nécessitées par le changement de forme lui même.

La question de savoir s'il y a ou non création d'une société nouvelle doit être résolue par l'examen de chaque cas d'espèce ou en fonction des circonstances et des modalités de l'opération. En principe la société survit aux modifications régulièrement apportées à ses statuts primitifs. L'acte modificatif revêt généralement dans cette hypothèse un simple acte de complément qui n'est passible que du droit fixe des actes innommés.

Lorsque le changement de forme emporte dissolution de la société et création d'une personne morale nouvelle les impôts prévus pour les constitutions de sociétés sont exigibles à savoir le droit frappant les apports purs et simples sur l'intégralité de l'actif net, l'impôt de mutation à titre onéreux sur le passif de la société primitive et éventuellement la surtaxe immobilière sur les actifs immobiliers de la société.

d) Taxe de plus value

La taxe s'applique aux ventes et aux opérations assimilées, aux échanges et aux apports en société. Le fait générateur de la taxe ou la cause déterminante de son exigibilité est l'aliénation de l'immeuble ou du droit immobilier.

Aux termes du CGI la plus value est la différence entre d'une part la somme ou contre valeur moyennant laquelle l'immeuble ou le droit immobilier est aliéné ou l'estimation par laquelle il fait l'objet d'apport en société et d'autre part son prix ou sa valeur d'acquisition majoré des frais forfaitaires et des dépenses d'amélioration permanente.

PLUS VALUE = PRIX D'ALIENATION – (VALEUR D'ACQUISITION + FRAIS FORFAITAIRES + DEPENSES D'AMELIORATION PERMANENTE) x COEFFICIENTS DE CORRECTION

IV PROROGATION DE SOCIETE

La prorogation d'une société est la prolongation de la durée primitivement assignée à cette dernière. Cette opération est soumise à un régime fiscal différent selon qu'elle intervient avant ou après l'arrivée du terme de la société.

a) PROROGATION ANTERIEURE A L'EXPIRATION DE LA SOCIETE

La prorogation régulière d'une société n'entraîne pas de facto la création d'un être moral nouveau.

L'acte qui constate la prorogation pure et simple de la durée de la société est soumis au droit d'apport et à la surtaxe immobilière mais non à l'impôt de mutation à titre onéreux s'il n'y a pas création d'un être morale nouveau.

Mais si la prorogation s'accompagne d'une augmentation de capital réalisée soit au moyen d'apports nouveaux, soit par incorporation de réserves, les droits sont dus sur l'actif vénal net au taux prévu pour la capitalisation des réserves et au taux fixé par le Code Général des Impôts.

b) PROROGATION POSTERIEURE A L'EXPIRATION DE LA SOCIETE

Cette forme de prorogation donne en principe naissance à une nouvelle société.

Elle doit donc être soumise au droit d'apport dans les conditions ordinaires sur le fonds social net ainsi qu'à l'impôt de mutation à titre onéreux sur le montant du passif.

Toutefois, le droit de prorogation serait seul exigible au cas où il y a survivance de l'être moral qui a poursuivi ses activités antérieures conformément à l'objet statuaire depuis

l'échéance du terme et qu'aucune modification révélatrice de dissolution ne soit apportée au compte du bilan et également que la société n'ait pas manifesté sa volonté de dissoudre en nommant notamment des liquidateurs.

V LES FUSIONS DE SOCIETES

Selon une jurisprudence assez abondante, il y a fusion même si la (ou les) société (s) appelée (s) à disparaître est (sont) en liquidation dès lors que l'opération comporte l'apport de moyens permanents d'exploitation.

On pourrait dire également que la fusion pure et simple entraîne la dissolution de deux ou de plusieurs sociétés et la création d'une nouvelle société. Tandis que la fusion absorption s'analyse en un apport de son actif par la société absorbée à la société absorbante qui normalement procède à une augmentation corrélative de son capital.

Le régime fiscal des fusions de sociétés est codifié au niveau du Code Général des Impôts où l'on distingue trois cas :

- ✓ le cas des sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés;
- ✓ le cas des sociétés passibles à l'IS (même sur option)
- ✓ enfin le cas particulier des SA et SARL sous certaines conditions.

a) REGIME DES SOCIETES TRANSPARENTES

Les opérations de fusion s'analysent au plan fiscal :

- ✓ d'une part par la dissolution d'une ou de plusieurs sociétés ;
- ✓ d'autre part :
 - Soit par l'apport d'un patrimoine à une société nouvelle ;
 - Soit l'augmentation de capital d'une société préexistante et qui subsiste.

Il faut que la ou les sociétés apporteuses soit (soient) dissoute (s) et les apports rémunérés par l'attribution de droits représentatifs du capital de la société bénéficiaire.

Les droits à percevoir sont ceux prévus en matière d'apports purs et simples et d'apports à titre onéreux.

Le droit d'apport ordinaire est liquidé sur la valeur des apports diminuée du passif réel pris en charge. Tandis que le droit d'apport à titre onéreux est perçu sur le passif effectivement pris en charge.

Il faut préciser que l'apport à titre onéreux suppose que la société qui subsiste ou se crée, prend à sa charge le passif des sociétés dissoutes.

b) REGIMES PARTICULIERS AUX SOCIETES PASSIBLES DE L'IS

Ces régimes sont au nombre de deux et ne concernent que les sociétés visées à l'article 51 du CGI à savoir les sociétés passibles de l'IS ou ayant opté pour ce mode d'imposition. Mais à ce niveau une autre distinction doit être faite entre :

- ✓ les SA et les SARL présentant certaines caractéristiques
- ✓ et les autres types de sociétés passibles de l'IS ou ayant opté pour ce mode d'imposition.

Dans tous les cas un droit d'apport au taux de 2 % est applicable sur les actes de fusion dès lors que les sociétés fusionnées ou absorbées rentrent dans les prévisions du Code Général des Impôts.

c) REGIME APPLICABLE AUX SOCIETES AUTRES QUE LES SA OU SARL

Le droit d'apport au taux de 2 % appelé droit d'apport majoré par rapport au taux prévu à le CGI n'est perçu que sur la partie de l'actif net apporté par la ou les sociétés fusionnées ou absorbées qui excède le capital appelé et non remboursé de ces sociétés ; autrement dit sur le boni de fusion.

Le droit d'apport ordinaire demeure exigible sur le montant du capital appelé et non remboursé.

d) REGIME SPECIAL AUX FUSIONS DES SA OU SARL

La fusion pure et simple ou par absorption bénéficie d'un régime de faveur si les conditions suivantes sont remplies.

- ✓ Les sociétés fusionnées mais pas obligatoirement la société nouvelle s'il en est créée une, sont des SA ou des SARL ;
- ✓ La société absorbante ou la société nouvelle mais pas nécessairement la ou les sociétés absorbées ou fusionnées doit avoir son siège sociale du Sénégal.

Lorsque ces deux conditions sont remplies, la société absorbante ou la société nouvelle bénéficie des avantages ci- après :

- ✓ la surtaxe immobilière n'est pas exigible ;
- ✓ la prise en charge du passif des sociétés anciennes par la société nouvelle ne donne ouverture qu'au droit fixe de 5.000 francs effectivement perçus même en présence de droits variables.

Le bénéfice des dispositions qui précèdent est subordonné à la condition que :

- ✓ la société absorbante ou nouvelle ait son siège social au Sénégal ;
- ✓ l'opération se traduise principalement par un apport de moyens permanents d'exploitation ;
- ✓ le passif pris en charge par la société absorbante ou par la société nouvelle ne comprenne pas, dans le cadre d'une opération de fusion l'emprunt ayant financé, préalablement, la prise de contrôle de l'une par l'autre.

Le droit proportionnel d'apport en société de 2 % du Code Général des Impôts ou droit d'apport majoré n'est applicable que sur la partie de l'actif net apporté par la ou les sociétés fusionnées qui excède le capital appelé et non remboursé de ces sociétés.

Tandis que le droit proportionnel d'apport en société de 1% est liquidé sur la partie de l'actif net correspondant au capital appelé et non remboursé des sociétés fusionnées.

Les apports à titre onéreux autres que ceux résultant de la prise en charge du passif restent soumis au droit de mutation à titre onéreux.