RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-30-10-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012

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

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement
Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés
Titre 3 : Actes relatifs à la dissolution et au partage des sociétés
Chapitre 1 : Dissolution de société

Sommaire :

I. Dissolution pure et simple
A. Cas de dissolution de société
1. Principe de la dissolution pure et simple
a. Cas de dissolution prévus par le code civil
b. Cas de dissolution prévu par le code pénal
c. Autres cas de dissolution
2. Cas particulier : Réunion de tous les droits sociaux en une seule main
a. Cas des sociétés régulièrement constituées
b. Cas des sociétés en participation et des sociétés de fait
B. Formalité de l'enregistrement et tarif de la dissolution
1. Enregistrement
2. Tarif
C. Transmission universelle de patrimoine
1. Principe
2. Exceptions
a. Formalité
b. Droits exigibles
II. Liquidation des sociétés
A. Les principes régissant la liquidation de la société
1. Période de liquidation
2. Existence de la liquidation
3. Fin de la liquidation
B. Opérations intervenant durant la liquidation
1. Cessions de droits sociaux
a. Droits exigibles
b. Règles applicables pour l'exigibilité du droit de mutation ordinaire
1° Cessions consenties à un tiers
2° Cessions consenties à un associé

a° Sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés
b° Sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés
2. Vente des biens sociaux

1

La société peut être dissoute soit par une décision des associés, soit en application d'une disposition statutaire ou légale.

La dissolution de la société est généralement suivie d'une période de liquidation. Conformément aux dispositions de l'article 1844-8 du code civil, la personnalité morale de la société subsiste pour les besoins de sa liquidation.

Il en résulte que diverses opérations juridiques au cours de la liquidation peuvent être réalisées et soumises aux mêmes règles que les opérations réalisées avant la dissolution.

Enfin, la liquidation aboutit généralement à faire ressortir l'actif net qui se partagera entre les associés (cf. BOI-ENR-AVS-30-20-10).

I. Dissolution pure et simple

A. Cas de dissolution de société

1. Principe de la dissolution pure et simple

a. Cas de dissolution prévus par le code civil

10

Conformément aux dispositions de l'article 1844-7 du code civil, la société prend fin :

- par l'expiration du temps pour lequel elle a été constituée, sauf prorogation effectuée conformément à l' article 1844-6 du code civil ;

- par la réalisation ou l'extinction de son objet ;

- par l'annulation du contrat de société ;

- par la dissolution anticipée décidée par les associés ;

- par la dissolution anticipée prononcée par le tribunal à la demande d'un associé pour justes motifs, notamment en cas d'inexécution de ses obligations par un associé ou de mésentente entre associés paralysant le fonctionnement de la société ;

- par la dissolution anticipée prononcée par le tribunal dans le cas prévu à l'article 1844-5 du code civil (cf. I-A-2) ;

- par l'effet d'un jugement ordonnant la liquidation judiciaire ;

- pour toute autre cause prévue par les statuts.

b. Cas de dissolution prévu par le code pénal

20

L'article 131-39 du code pénal prévoit la dissolution lorsque la personne morale a été créée ou détournée de son objet pour commettre les faits incriminés. Elle n'est applicable qu'en présence d'infractions très graves : crimes ou délits punissables pour les personnes physiques d'une peine d'emprisonnement supérieure à trois ans.

La décision prononçant la dissolution de la personne morale comporte le renvoi de celle-ci devant le tribunal compétent pour procéder à la liquidation (Code pénal, art.131-45).

c. Autres cas de dissolution

30

Les cessions massives de droits sociaux accompagnées ou suivies de modifications statutaires ne peuvent donner lieu à une requalification au regard des droits d'enregistrement que si, juridiquement, les transformations envisagées entraînent la disparition des sociétés initiales et la création d'une personne morale nouvelle.

40

En outre, l'administration n'invoque pas les dispositions de l'article L64 du LPF pour requalifier en cession d'actifs suivie de la création d'une personne morale nouvelle toute opération de cession de parts des sociétés de personnes civiles ou commerciales, même si elle porte simultanément sur l'intégralité des titres. Une telle requalification serait en effet contraire aux dispositions des articles 1842 du code civil et L210-6 du code de commerce.

50

Le changement total des membres d'une société de personnes n'est donc pas considéré à lui seul par l'administration fiscale comme de nature à remettre en cause l'existence de la société.

2. Cas particulier : Réunion de tous les droits sociaux en une seule main

60

La réunion de tous les droits sociaux en une seule main résulte de la cession, simultanée ou successive, de tous les droits sociaux à une même personne, qu'il s'agisse d'un des associés ou d'un tiers.

a. Cas des sociétés régulièrement constituées

70

Il résulte des dispositions de l'article 1844-5 du code civil que la réunion de toutes les parts sociales en une seule main n'entraîne pas la dissolution de plein droit de la société, qu'il s'agisse d'une société civile ou d'une société commerciale.

Ce n'est que dans l'hypothèse où la situation n'a pas été régularisée dans le délai d'un an que la dissolution peut être demandée, par toute personne intéressée.

Le tribunal peut accorder à la société un délai maximal de six mois pour régulariser sa situation. Il ne peut prononcer la dissolution si, au jour où il statue sur le fond, cette régularisation a eu lieu.

La dissolution judiciaire n'est pas applicable en cas de réunion en une seule main de toutes les parts d'une SARL ainsi qu'aux EARL.

> **Remarque** : L'obligation de régulariser la situation de la société en cas de réunion de toutes les parts en une seule main n'est plus applicable aux SARL. Dans ce cas, l'associé unique est immédiatement soumis au régime de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée.

80

En cas de dissolution, celle-ci entraîne la transmission universelle du patrimoine de la société à l'associé unique sans qu'il y ait lieu à liquidation. Les créanciers peuvent faire opposition à la dissolution dans le délai de trente jours à compter de la publication de celle-ci. Une décision de justice rejette l'opposition ou ordonne soit le remboursement des créances, soit la constitution de garanties si la société en offre ou si elles sont jugées suffisantes. La transmission de patrimoine n'est réalisée et il n'y a disparition de la personne morale qu'à l'issue du délai d'opposition ou, le cas échéant, lorsque l'opposition a été rejetée en première instance ou que le remboursement des créances a été effectué ou les garanties constituées (code civil, art. 1844-5).

En définitive, tant que la dissolution effective de la société n'est pas intervenue, la personne morale survit, même en cas de réunion de toutes les parts sociales en une seule main.

b. Cas des sociétés en participation et des sociétés de fait

90

En cas de réunion de toutes les parts sociales en une seule main, le contrat constitutif d'une société en participation ou de fait, tel qu'il est défini à l'article 1832 du code civil, cesse de produire ses effets. Cet événement entraîne la disparition immédiate de cette société avec les conséquences fiscales qui s'y rattachent. Le délai de régularisation prévu à l'article 1844-5 du code civil (cf. I-A-2-a) ne trouve pas à s'appliquer dans ce cas.

B. Formalité de l'enregistrement et tarif de la dissolution

1. Enregistrement

100

Les dissolutions de sociétés, qu'elles soient ou non constatées par un acte, sont obligatoirement soumises à la formalité de l'enregistrement.

Les actes portant dissolution de sociétés doivent être enregistrés dans le délai d'un mois (CGI, art. 635-1-5°).

110

À défaut d'acte, les parties doivent déposer une déclaration dans le mois qui suit la réalisation de la dissolution (CGI, art. 638 A). Cette déclaration doit être déposée au service des impôts dans le ressort duquel est situé soit le siège statutaire, soit celui de la direction effective, soit le principal établissement de la société, et préciser la nature ainsi que la date de la dissolution. Le dépôt de la déclaration est accompagné du paiement des droits exigibles (CGI, art. 638 A ; CGI, ann. III, art. 250 A et CGI, ann. III, art. 251 A).

Ces dispositions sont applicables, notamment, aux dissolutions des sociétés de fait ou des sociétés en participation.

2. Tarif

120

Les dissolutions de sociétés qui ne portent aucune transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes sont enregistrées au droit fixe prévu à l'article 811-2 du CGI.

Ce droit fixe n'est pas dû lorsque la dissolution est elle-même une disposition dépendante découlant d'une disposition principale assujettie à l'impôt.

Il en est ainsi notamment lorsque les associés déclarent former une nouvelle société en s'adjoignant un tiers et que la dissolution résulte de la constitution de la nouvelle société (Seine 31 août 1857).

130

En outre, le droit fixe ne peut être perçu, en présence de dispositions indépendantes soumises à des droits plus élevés (CGI, art. 672).

Il en est ainsi notamment :

- lorsque l'acte (ou, à défaut, la déclaration prévue à l'article 638 A du CGI) de dissolution contient des transmissions de biens (Cass. du 17 août 1836, 3 janvier 1865) ;

- lorsque l'acte (ou, à défaut, la déclaration prévue à l'article 638 A du CGI) de dissolution constate le partage du fonds social (cf. BOI-ENR-AVS-30-20).

Remarques : Les commentaires ci-dessus s'appliquent également aux dissolutions des sociétés en participation et des sociétés de fait.

Sont passibles du simple droit fixe des actes innomés prévu à l'article 680 du CGI les dissolutions :

- d'associations régies par la loi du 1er juillet 1901 qui ne constituent pas des sociétés au sens juridique du terme, même quand certains biens immobiliers leur avaient été consentis (cf. BOI-ENR-AVS-40-80-10) ;

- de groupements d'intérêt économique (cf. BOI-ENR-AVS-40-60-10) et de groupements d'intérêt public (cf. BOI-ENR-AVS-40-60-30).

140

Dans le cas où, à la suite de la réunion des parts ou actions entre les mains d'une seule personne, la société est dissoute, soit à la demande de celle-ci, soit à la demande d'un tiers intéressé (cf. I-A-2) l'acte de dissolution ou la décision judiciaire de dissolution est enregistré dans les conditions de droit commun.

C. Transmission universelle de patrimoine

1. Principe

150

La transmission universelle de patrimoine n’est en principe, et sous les réserves ci-après, soumise à aucune formalité. La présentation volontaire à la formalité d’un acte constatant cette transmission est passible du droit fixe des actes innommés prévu à l’article 680 du CGI.

2. Exceptions

160

La transmission d’immeubles qu’opère la transmission universelle du patrimoine est obligatoirement soumise à la formalité fusionnée prévue à l’article 647 du CGI. Elle donne lieu, à défaut d’une tarification expresse, à la perception de la taxe de publicité foncière au taux prévu par l'article 678 du CGI.

170

Par ailleurs, la transmission universelle du patrimoine de la société dissoute est un événement de nature à provoquer l’attribution effective à l’associé unique de biens qui avaient été apportés par un autre associé. Un tel événement réalise la condition qui suspendait l’exigibilité des droits de mutation en application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports, lesquels doivent en conséquence être liquidés dans les conditions prévues au II-B-1-b-2°-a°.

Dans ces conditions, les transmissions universelles de patrimoine effectuées en application de l'article 1844-5 du code civil auxquelles s'appliquent les règles précitées sont soumises au régime suivant.

a. Formalité

180

Les transmissions universelles de patrimoine effectuées en application de l'article 1844-5 du code civil qui emportent transmission d'immeuble sont obligatoirement soumises à la formalité fusionnée à la conservation des hypothèques dans les deux mois de leur réalisation (CGI, art. article 647).

190

A défaut de transmission d'immeubles, lorsque la transmission universelle du patrimoine réalise la condition qui suspendait, en application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports, la mutation de biens meubles dont l'enregistrement est obligatoire (fonds de commerce, clientèle, ...), celle-ci doit être enregistrée ou déclarée dans le mois de sa date.

b. Droits exigibles

200

La transmission des immeubles qui ne rentrent pas dans le champ d'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports donne lieu à la perception de la taxe de publicité foncière assise sur la valeur vénale du bien au moment de la transmission.

La transmission qui emporte réalisation de la mutation des biens qui était suspendue en application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports est passible de la taxe de publicité foncière ou des droits d'enregistrement dus à raison de la vente des biens selon leur nature. Le droit ou la taxe est assis sur la valeur vénale de chaque bien au moment du transfert.

II. Liquidation des sociétés

210

La liquidation est l'opération qui a pour but de réaliser l'actif et d'éteindre le passif, de manière à faire ressortir l'actif net qui forme la masse à partager ensuite entre les associés.

La liquidation est obligatoire quelle que soit la nature de la société (commerciale ou civile). L'article 1844-8 du code civil dispose en effet que la dissolution de la société entraîne sa liquidation, hormis les cas prévus à l'article 1844-4 du code civil (opérations de fusion ou de scission) et au 3e alinéa de l'article 1844-5 du code civil (cf. I-A-2-a § 80).

On examinera successivement :

- les principes qui régissent la liquidation des sociétés (A) ;

- le régime fiscal des opérations intervenues durant la liquidation (B).

A. Les principes régissant la liquidation de la société

220

Il convient de rappeler les principes qui régissent la période de liquidation de la société, la preuve de l'existence de la liquidation, la fin de la liquidation.

1. Période de liquidation

230

La dissolution de la société est généralement suivie d'une période de liquidation à l'issue de laquelle il est procédé, s'il y a lieu, au partage de l'actif net.

La personnalité morale de la société subsiste pour les besoins de la liquidation jusqu'à la clôture de celle-ci (code civil, art. 1844-8, 3e al.). Par suite, la société continue d'avoir un patrimoine qui demeure le gage de ses créanciers à l'exclusion des créanciers personnels des associés. Les associés ne sont donc pas copropriétaires indivis de l'actif social et leurs droits demeurent des droits mobiliers.

Enfin, la dissolution d'une société n'a d'effet à l'égard des tiers qu'à compter de la date à laquelle elle est publiée au registre du commerce et des sociétés.

> **Remarque** : Ces principes ne concernent pas les sociétés dépourvues de la personnalité morale comme les sociétés en participation et les sociétés de fait.

2. Existence de la liquidation

240

> *La preuve de l'existence de la liquidation est une question de fait qui doit être résolue dans chaque cas d'espèce. Mais si, après sa dissolution, une société est censée continuer d'exister comme personne morale pour les besoins et jusqu'à l'issue de la liquidation, cette fiction ne peut être valablement invoquée qu'autant que la liquidation est effectuée ; il appartient à celui qui invoque ladite fiction de démontrer que la dissolution de la société a été réellement suivie d'une liquidation (Cass. civ., 25 janvier 1956).*

Dans la négative, l'acte portant en apparence cession de parts sociales, intervenu postérieurement à la dissolution, ne peut avoir pour objet véritable que des droits indivis sur le fonds social et rend exigible le droit de mutation ordinaire d'après la nature des biens compris dans la convention.

250

Par ailleurs, certaines circonstances rendent la liquidation inutile.

Il en est ainsi, notamment :

- lorsque la totalité de l'actif est cédée à un seul associé ;

> *- lorsqu'il est créé, immédiatement après la dissolution, une société nouvelle ayant pour objet l'exploitation des biens de la société dissoute (Seine, 4 avril 1903)) ;*
>
> *- lorsque l'un des membres de l'ancienne société reconstitue immédiatement une nouvelle société avec un tiers qui a fait apport de la part à lui cédée par l'autre associé (Seine, 5 avril 1895) ;*
>
> *- lorsque la société dissoute par l'arrivée du terme fixé pour sa durée est prorogée avec le même actif (Seine, 4 mai 1922) ;*
>
> *- lorsque la dissolution de la société résulte de son absorption par une autre société, alors même que la société absorbante aurait été constituée liquidateur de l'ancienne (Seine, 17 juin 1922).*

3. Fin de la liquidation

260

La décision de clôture de la liquidation est prise par les associés après approbation des comptes définitifs de la liquidation. À défaut d'approbation des comptes ou si la consultation des associés s'avère impossible, il est statué sur les comptes et, le cas échéant, sur la clôture de la liquidation, par le tribunal de commerce pour les sociétés commerciales, par le tribunal de grande instance dans les autres cas, à la demande du liquidateur ou de tout intéressé (art. 10 du décret n° 78-704 du 3 juillet 1978 relatif à l'application de la loi n° 78-9 du 4 janvier 1978).

L'avis de clôture de la liquidation est publié dans un journal d'annonces légales et, si la société a fait publiquement appel à l'épargne au Bulletin des annonces légales obligatoires (art. 29 du décret n° 78-704).

Enfin, si la clôture de la liquidation n'est pas intervenue dans un délai de trois ans à compter de la dissolution, le ministère public ou tout intéressé peut saisir le tribunal qui fait procéder à la liquidation ou, si celle-ci a été commencée, à son achèvement (code civil, art. 1844-8, dernier alinéa).

B. Opérations intervenant durant la liquidation

270

Diverses opérations sont susceptibles d'intervenir durant la liquidation. Le régime fiscal de ces opérations est précisé ci-après en ce qui concerne les cessions de droits sociaux et les ventes des biens sociaux.

1. Cessions de droits sociaux

a. Droits exigibles

280

Dans les sociétés jouissant de la personnalité juridique, les associés ne possèdent que des droits incorporels mobiliers pendant toute la durée de la personne morale, y compris pendant la période de liquidation.

En conséquence, la cession de ces droits n'est généralement passible notamment durant cette période, que du droit proportionnel prévu à l'article 726 du CGI. Bien entendu, il y a lieu, le cas échéant, de faire application de la présomption prévue à l'article 727 du CGI, selon laquelle les cessions de parts sociales, dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, sont considérées comme ayant pour objet les biens en nature représentés par les titres cédés, lorsqu'elles interviennent dans les trois ans de la réalisation définitive de l'apport fait à la société.

290

Mais certaines cessions de droits sociaux intervenues au cours de la liquidation en déterminent la clôture et ont pour effet de faire disparaître immédiatement la personnalité morale de la société. Les associés deviennent alors copropriétaires indivis de l'actif social. Dès lors, les cessions que les intéressés font de leurs droits constituent de véritables ventes des biens en nature composant le fonds commun, entraînant l'exigibilité des droits de mutation ordinaires au tarif prévu pour chacun des biens composant l'actif social (cf. II-B-1-b).

b. Règles applicables pour l'exigibilité du droit de mutation ordinaire

300

Lorsque des cessions de droits sociaux entraînent la dissolution de la société (cf. II-B-1-a § 290), les actes constatant ces cessions donnent ouverture aux droits de mutation ordinaires afférents à la nature des

biens composant le fonds commun.

Dans cette situation, l'application des règles de perception de ces droits diffère suivant que la cession est consentie à un tiers non associé ou à un associé.

1° Cessions consenties à un tiers

310

La cession de tous les droits sociaux à un tiers constitue une véritable vente du fonds social.

Cette cession est donc passible du droit de vente, d'après la nature des biens, sans qu'il y ait lieu de distinguer entre les apports et les acquêts sociaux.

L'impôt est dû sur l'intégralité du montant du prix augmenté des charges, y compris éventuellement le passif social à acquitter par l'acquéreur. Le prix et les charges sont, s'il y a lieu, répartis proportionnellement entre les divers éléments qui composent la masse sociale. Si les biens cédés comprennent à la fois des meubles et des immeubles, le droit est perçu sur la totalité du prix au taux prévu pour les immeubles, à moins qu'il ne soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers et qu'ils ne soient désignés et estimés, article par article, dans le contrat (CGI, art. 735).

2° Cessions consenties à un associé

320

Quand la cession ayant pour objet une part indivise des biens sociaux est consentie à un associé, il convient de distinguer suivant que la société est ou non passible de l'impôt sur les sociétés.

Dans le cas où la société en cause n'est pas passible de cet impôt, les règles prévues pour les licitations doivent en effet être combinées avec les principes de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

a° Sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés

Remarque : Les commentaires ci-dessous sont également applicables aux groupements d'intérêt économique (cf. **BOI-ENR-AVS-40-60-10**) et aux groupements d'intérêt public (cf. **BOI-ENR-AVS-40-60-30**).

- **Théorie de la mutation conditionnelle des apports**

330

En vertu de la doctrine administrative, consacrée par une jurisprudence constante et confirmée par le législateur (CGI, art. 727-I-4°), selon laquelle l'apport pur et simple est réputé n'opérer ultérieurement la mutation du bien apporté que sous la condition suspensive de l'attribution effective de ce bien, au moment où il sortira du patrimoine social, à un associé autre que l'apporteur, l'apport pur et simple en société est exonéré du droit de mutation à titre onéreux.

L'apport pur et simple est enregistré au droit fixe prévu à l'article 810-1 du CGI.

L'impôt de mutation devient rétroactivement exigible sur l'acte d'apport si la condition se réalise, c'est-à-dire si le bien apporté est attribué à un associé autre que l'apporteur (cf. II-B-1-b-2°-a° § 410).

Au contraire si ce bien est attribué à l'apporteur, celui-ci est censé n'avoir jamais cessé d'en être propriétaire, et aucune imposition ne doit être perçue (CGI, art. 727-1-4°).

340

Le domaine d'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports ne couvre que certains biens attribués à un associé en cours ou en fin de société quelle que soit la nature de l'acte constatant cette attribution.

350

La théorie de la mutation conditionnelle des apports s'applique exclusivement aux apports purs et simples de corps certains.

En revanche, ne constituent pas des biens apportés visés par la théorie de la mutation conditionnelle :

- les choses fongibles qui sont considérées, même au point de vue fiscal, comme devenant immédiatement la propriété de la société ;

- les acquêts sociaux, c'est-à-dire les biens apportés à titre onéreux, ceux acquis des tiers par la société et la plus-value résultant pour les apports purs et simples soit d'impenses et de construction faites par la société, soit de l'industrie des associés (augmentation de la clientèle d'un fonds de commerce, par exemple).

> *Il est admis, au surplus, que les marchandises qui se trouvent dans un fonds de commerce au moment de la cession représentent celles qui avaient été apportées, jusqu'à concurrence de leur valeur, et que l'excédent constitue un acquêt social (Cass., req. 25 avril 1914). Cette solution s'applique également au matériel d'une usine ou d'un fonds de commerce qui se renouvelle constamment au cours de la société.*

360

Dans le cas de cessions de parts, la théorie de la mutation conditionnelle s'applique seulement si le corps certain apporté à titre pur et simple est attribué à un associé. Il importe peu que l'associé auteur de l'apport soit entré dans la société postérieurement à sa constitution, soit qu'il ait effectué l'apport dont il s'agit à la suite d'une augmentation de capital, soit qu'il ait lors de l'acquisition des droits sociaux de l'apporteur, acquitté dans les conditions prévues par l'article 727 du CGI le droit de mutation à titre onéreux sur les biens représentés par les titres cédés, soit qu'il ait recueilli les droits sociaux en qualité d'héritier ou de donataire.

Si le bien est vendu à un tiers, le droit de mutation à titre onéreux est exigible sur cette vente dans les conditions ordinaires et ne peut donc plus être réclamé sur l'apport en société.

370

La théorie trouve son application dés lors que le sort du bien apporté est définitivement fixé par son attribution à un associé.

Elle peut donc jouer sans qu'il y ait à distinguer suivant que cette attribution :

- comporte le versement d'un prix (cession ou licitation, cf. II-B-1-b-2°-a° § 410) ou non (partage, cf. BOI-ENR-AVS-30-20) ;

- ou intervient au cours de l'existence de la société (attribution de biens sociaux à un associé à l'occasion d'une réduction de capital ou lors de la disparition de la personnalité morale ; partage de la société dissoute).

- **Application de la théorie aux cessions et licitations au profit d'un associé**

380

Les règles qui viennent d'être énoncées conduisent à distinguer les hypothèses suivantes :

390

- La cession a pour objet des acquêts sociaux (ou des apports de choses fongibles).

La cession présente les caractères d'une licitation et le droit de mutation n'est dû de ce chef, que sur les parts acquises dans l'acte de cession ;

400

- La cession a pour objet des apports de corps certains émanant du cessionnaire.

L'associé cessionnaire étant réputé, dans cette hypothèse, n'avoir jamais cessé d'être propriétaire des biens faisant l'objet de la cession, aucun droit de mutation n'est exigible. Toutefois, s'il s'agit d'immeubles ou de droits immobiliers, la taxe de publicité foncière est exigible au taux prévu par l'article 678 du CGI ;

410

- La cession a pour objet des apports de corps certains émanant d'associés autres que le cessionnaire.

Dans ce cas, le droit de vente est rétroactivement exigible sur l'acte, qui a constaté lesdits apports. Il en est ainsi même si le cessionnaire a acquis en cours de société les parts ou actions de l'associé apporteur.

Cependant, le droit de mutation n'est pas dû si le cessionnaire a recueilli les droits en qualité d'héritier ou de donataire de l'apporteur ou s'il a, lors de l'acquisition des droits sociaux de l'apporteur, supporté dans les conditions prévues par l'article 727 du CGI le droit de mutation à titre onéreux sur les biens représentés par les titres cédés.

Le droit de mutation à titre onéreux est perçu sur l'intégralité des apports censés être transmis, et pas seulement sur les parts acquises.

Ce droit est calculé selon le régime fiscal en vigueur à la date de la réalisation de la condition suspensive, c'est-à-dire de la cession, et sur la valeur de l'apport à la même époque, en faisant abstraction du prix de la cession (CGI, art. 676) ;

420

- La cession a pour objet des apports émanant à la fois du cessionnaire et d'associés autres que le cessionnaire.

Les règles indiquées au II-B-1-b-2°-a° § 400 à 410 s'appliquent cumulativement ;

430

- La cession a pour objet des acquêts sociaux et des apports de corps certains.

Il y a lieu d'appliquer distinctement les règles afférentes à chaque catégorie de biens, à savoir :

- de ne percevoir aucun impôt sur la partie du prix qui s'applique aux apports du cessionnaire (cf. II-B-1-b-2°-a° § 400) ;
- de percevoir le droit de vente sur la valeur actuelle totale des apports émanant d'associés autres que le cessionnaire (cf. II-B-1-b-2° a° 410) ;
- de percevoir le droit de mutation sur les acquêts sociaux comme en cas de licitation (cf. II-B-1-b-2°-a° § 390).

Par ailleurs, lorsque les acquêts et les apports sont cédés moyennant un prix unique, les parties doivent souscrire une déclaration estimative faisant connaître la valeur actuelle des apports du cédant, celle des apports du cessionnaire et celle des acquêts (Cass. req. 15 juin 1920 ; Cass. civ., 17 janvier 1922).

b° Sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés

440

Le principe de la mutation conditionnelle des apports rappelé ci-dessus (II-B-1-b-2°-a° § 330 à 350) n'est applicable aux sociétés passibles de l'IS qu'à raison des seuls biens qui ont bénéficié de l'application du droit fixe ou du taux réduit de 1 % prévu à l'article 810-III du CGI ou de l'exonération prévue à l'article 810 bis du CGI.

Aussi, pour les cessions au profit d'un associé, les règles différent selon le régime fiscal applicable aux biens en cause au moment de l'apport.

450

- **Biens ayant bénéficié au moment de l'apport du droit fixe ou du taux réduit de 1 % prévu à l'article 810-III du CGI ou de l'exonération prévue à l'article 810 bis du CGI**

Si ces biens sont attribués à un associé autre que l'apporteur initial, le droit de mutation afférent à ces biens est exigible.

En revanche, aucun droit de mutation n'est dû si le bien est attribué à l'apporteur initial (sous réserve, pour les immeubles, de la perception de la taxe de publicité foncière).

> **Remarque** : Lorsque la rupture de l'engagement de conservation des titres a donné lieu à la perception du droit de 2,20 % pour les apports qui ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers, ou selon le tarif prévu à l'article 719 du CGI pour ceux qui ont pour objet un fonds de commerce, une clientèle, un droit à un bail ou une promesse de bail conformément aux dispositions de l'article 810-III du CGI, les biens apportés peuvent être attribués à un autre associé que l'apporteur en franchise de droit de mutation.

460

- **Biens autres que ceux visés ci-avant**

Ils ont fiscalement le caractère d'acquêts sociaux et le droit de mutation doit être perçu en appliquant les règles relatives aux licitations.

L'impôt est exigible à concurrence du montant des parts acquises.

> **Remarque** : Cette règle est applicable même aux biens apportés avant le 1er août 1965, quoique n'ayant pas supporté les droits de mutation prévus à l'article 809-I-3° et II du CGI.

2. Vente des biens sociaux

470

Durant la liquidation, la société conserve la propriété des biens composant son actif et la vente de ces biens est réputée faite par la société elle-même. Dans ce cas, le droit de mutation afférent à la nature du bien vendu est exigible.

Il en est de même lorsque la personne morale a disparu par suite de la dissolution de la société et, le cas échéant, de la clôture de la liquidation.

Toutefois, il y a lieu de distinguer suivant que la vente a été faite au profit de tiers ou au profit d'associés selon qu'il s'agit d'acquêts sociaux et de biens apportés ou non par l'associé adjudicataire (cf. II-B-1-b).