

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

7 D-1-04

N° 152 du 1 OCTOBRE 2004

MUTATIONS DE PROPRIÉTÉ À TITRE ONEREUX DE MEUBLES
CESSION DE DROITS SOCIAUX
RÉGIME DE DROIT COMMUN – RÉGIME FISCAL

(C.G.I., art.726)

NOR : ECO F 04 10040 J

Bureau B 2

L'article 46 de la loi n° 2003-721 du 1^{er} août 2003 pour l'initiative économique aménage les règles d'assiette applicables aux cessions de parts sociales afin de rapprocher leur traitement au regard des droits d'enregistrement de celui appliqué aux cessions de fonds de commerce.

La présente instruction commente cette mesure.

I. SITUATION ANTERIEURE

1. Il résulte des dispositions de l'article 726 du code général des impôts (CGI) que sont soumis à un droit d'enregistrement de 1 %, plafonné à 3.049 € :

- les actes portant cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions cotées en bourse ;

- les cessions, constatées ou non par un acte, d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires de sociétés par actions non cotées en bourse qui ne sont pas à prépondérance immobilière ;

- les cessions, constatées ou non par un acte, de parts ou de titres du capital, souscrits par les clients, des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs qui ne sont pas à prépondérance immobilière.

2. Par ailleurs, le même article 726 prévoit que sont soumises à un droit d'enregistrement de 4,80 % :

- les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière. Est une personne morale à prépondérance immobilière la personne morale non cotée en bourse dont l'actif est, ou a été au cours de l'année précédant la cession des participations en cause, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales non cotées en bourse elles-mêmes à prépondérance immobilière. Toutefois, les organismes d'habitations à loyers modérés et les sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction ou de gestion de logements sociaux ne sont pas considérés comme des personnes morales à prépondérance immobilière ;

- les cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, à l'exception des parts ou titres de capital souscrits par les clients des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs qui ne sont pas à prépondérance immobilière.

- 1 -

1 octobre 2004

3 507152 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX

Impression : ACTIS S.A.

Abonnement : 149 € TTC

Prix au N° : 3,50 € TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

3. Ce droit est assis sur le prix exprimé et le capital des charges qui peuvent s'ajouter au prix ou sur une estimation des parties si la valeur réelle est supérieure au prix augmenté des charges. Bien entendu, l'administration a la possibilité d'asseoir en définitive le droit d'enregistrement sur la valeur vénale réelle lorsqu'elle est supérieure au prix déclaré ou à l'estimation des parties.

4. Conformément aux dispositions de l'article 674 du CGI, il ne peut être perçu moins de 15 € dans les cas où les sommes et valeurs ne produiraient pas 15 € de droit d'enregistrement.

II. LE NOUVEAU DISPOSITIF

5. L'article 46 de la loi n° 2003-721 du 1^{er} août 2003 pour l'initiative économique insère à l'article 726 du CGI un III prévoyant, pour la liquidation du droit d'enregistrement au taux de 4,80 %, l'application d'un abattement sur la valeur de chaque part sociale d'une société qui n'est pas à prépondérance immobilière, égal au rapport entre la somme de 23.000 € et le nombre total de parts sociales de la société.

A. Champ d'application

6. L'abattement prévu au III de l'article 726 du CGI s'applique, pour la liquidation du droit d'enregistrement au taux de 4,80 %, aux cessions de parts sociales de sociétés qui ne sont pas à prépondérance immobilière.

7. Le bénéfice de l'abattement ne s'applique donc pas aux cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés par actions. Il ne s'applique pas non plus aux cessions de parts ou titres du capital souscrits par les clients des établissements de crédit mutualistes ou coopératifs.

8. De même, le bénéfice de l'abattement ne s'applique pas aux cessions de parts sociales des autres sociétés qui sont à prépondérance immobilière au sens du quatrième alinéa du 2° du I de l'article 726 du CGI.

B. Avantage accordé

9. Il est pratiqué sur la valeur de chaque part sociale cédée un abattement égal au rapport entre la somme de 23.000 € et le nombre total de parts de la société.

10. Ainsi, la formule suivante est appliquée pour déterminer le montant de l'abattement par part :

$23.000 \text{ €} / \text{nombre total de parts de la société.}$

Pour déterminer le montant de l'abattement accordé par cession, il suffit ensuite de multiplier par le nombre de parts cédées le montant de l'abattement par part ainsi obtenu.

Cet abattement est ensuite pratiqué sur le prix exprimé et le capital des charges qui peuvent s'y ajouter, ou sur leur valeur réelle (estimée ou résultant de l'exercice par l'administration de son droit de contrôle) si celle-ci est supérieure au prix augmenté des charges.

11. La valeur servant à la liquidation des droits est obtenue plus simplement en utilisant la formule suivante :

$\text{Prix de cession augmenté des charges (ou valeur réelle si elle est supérieure) - (23.000 € x nombre de parts cédées / nombre total de parts de la société).}$

12. Précisions :

- lorsque la valeur après application de l'abattement ne produit pas 15 € de droits, cette somme est due, conformément aux dispositions de l'article 674 du CGI, à titre de minimum de perception ;

- l'abattement de 23 000 € s'applique aux cessions démembrées de droits sociaux. A cet égard, le barème prévu à l'article 669 du CGI ne sert qu'à déterminer la valeur de la nue propriété ou de l'usufruit des parts sociales faisant l'objet de la cession. Il n'y a pas lieu, en revanche, de l'appliquer au montant de l'abattement de 23.000 € (cf. exemple).

Toutefois, à l'instar du régime applicable en matière de cession directe de fonds de commerce (CGI art. 719), la cession, dans un même acte et au profit d'un même acquéreur de l'usufruit de parts sociales par un premier vendeur et de la nue-propriété par une autre personne, donne lieu à l'application d'un abattement unique de 23 000 €.

C. Obligations déclaratives

13. Le redevable mentionne dans l'acte de cession ou, à défaut dans la déclaration n° 2759 ou par pièce jointe les éléments suivants :

- le nombre de parts sociales cédées ;
- le nombre total de parts sociales de la société dont les titres sont cédés ;
- le prix augmenté des charges (ou la valeur réelle estimée si elle est supérieure au prix augmenté des charges) ;
- le montant de l'abattement pratiqué ;
- la valeur après application de l'abattement, servant à la liquidation des droits de mutation.

D. Entrée en vigueur

14. Le bénéfice de l'abattement s'applique aux actes constatant des cessions de parts sociales et aux cessions non constatées par un acte, intervenus à compter du 1^{er} janvier 2004.

Annoter : documentation de base 7 D 512

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

Annexe

Exemple 1 : soit une société dont le capital est divisé en 500 parts. Un associé en cède 200 parts pour un prix de 60.000 €

a. *formule telle qu'elle résulte du texte de l'article 726-III du CGI :*

⇒ Montant de l'abattement par part = 23.000 € / 500 parts dans la société = 46 € ;

⇒ Montant de l'abattement pour la cession = 46 € x 200 parts cédées = 9.200 € ;

⇒ Assiette après abattement = 60.000 € – 9.200 € = 51.800 €

b. *formule simplifiée*

⇒ 60.000 € – (23.000 € x 200 parts cédées / 500 parts dans la société) = 51.800 €

Exemple 2 : Même exemple que supra mais l'associé, âgé de 65 ans, cède la nue-propriété en se réservant l'usufruit des 200 parts. Prix déterminé par application de l'article 669 soit, 60.000€ x 60% = 36.000€.

a. *formule telle qu'elle résulte du texte de l'article 726-III du CGI :*

⇒ Montant de l'abattement par part = 23.000 € / 500 parts dans la société = 46 € ;

⇒ Montant de l'abattement pour la cession = 46 € x 200 parts cédées = 9.200 € ;

⇒ Assiette après abattement = 36.000 € – 9.200 € = 26.800 €

b. *formule simplifiée*

⇒ 36.000 € – (23.000 € x 200 parts cédées / 500 parts dans la société) = 26.800 €