

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 3 DU 7 JANVIER 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

7 H-3-09

INSTRUCTION DU 29 DECEMBRE 2009

DROITS D'ENREGISTREMENT. DROITS DUS PAR LES SOCIÉTÉS. DROITS EXIGIBLES AU COURS DE L'EXISTENCE DE LA SOCIÉTÉ. RÉDUCTION ET AMORTISSEMENT DU CAPITAL SOCIAL. SUPPRESSION DU PARTAGE PARTIEL.

(C.G.I., article 814 C)

NOR : ECE L 0930015J

Bureaux D 2 et JF-1B

PRESENTATION

Par un arrêt n° 07-12.493 rendu le 23 septembre 2008, la chambre commerciale de la Cour de cassation a remis en cause la doctrine fiscale relative au partage partiel, qui prévoyait l'application du droit de partage de 1,10 % prévu à l'article 746 du code général des impôts (CGI) aux réductions de capital des sociétés.

L'article 39 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, codifié à l'article 814 C du CGI, tire les conséquences de cette décision en soumettant les opérations suivantes, sous réserve de l'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports prévue au dernier alinéa du III de l'article 810 du CGI, à un droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 € :

- les réductions de capital de sociétés contre annulation ou réduction du nominal ou du nombre de titres ;

- les réductions de capital consécutives au rachat par les sociétés de leurs propres titres, avec attribution de biens sociaux aux associés, y compris du numéraire, lorsqu'un seul acte est établi pour constater les deux opérations ;

- les actes de réductions de capital consécutives au rachat par les sociétés de leurs propres titres lorsque deux actes distincts sont dressés pour constater les deux opérations.

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions. Elle actualise et synthétise également les commentaires qui ont pu être faits jusqu'à présent sur toutes les hypothèses de réduction et d'amortissement du capital.

•

INTRODUCTION

1. L'arrêt n° 07-12.493 rendu le 23 septembre 2008 par la chambre commerciale de la Cour de cassation (cf. **annexe 2**) a remis en cause la doctrine fiscale relative au partage partiel, c'est-à-dire l'application du droit de partage de 1,10 % prévu à l'article 746 du CGI aux réductions de capital des sociétés.

La Cour considère en effet qu'une opération affectant le capital d'une société ne peut s'analyser comme un partage donnant lieu à l'application du droit de partage que dans l'unique mesure où elle est consécutive à la liquidation de ladite société.

Conforme à sa décision Chabert de 1997¹, la Cour réaffirme que le CGI ne comportant pas de définition autonome du partage de l'actif social, il convient de se référer en cette matière aux dispositions de l'article 1844-9 du code civil, selon lesquelles un tel partage ne peut avoir lieu qu'après clôture de la liquidation de la société, c'est-à-dire lorsque la société n'existe plus. Tel n'est pas le cas de la réduction de capital qui n'entraîne ni liquidation ni extinction de la personnalité morale de la société.

2. L'article 39 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, codifié à l'article 814 C du CGI (cf. **annexe 1**), tire les conséquences de la décision n° 07-12.493 en soumettant les opérations suivantes à un droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €² :

- les réductions de capital de sociétés contre annulation ou réduction du nominal ou du nombre de titres ;
- les réductions de capital consécutives au rachat par les sociétés de leurs propres titres, avec attribution de biens sociaux aux associés, y compris du numéraire, lorsqu'un seul acte est établi pour constater les deux opérations ;
- les réductions de capital consécutives au rachat par les sociétés de leurs propres titres lorsque deux actes distincts sont dressés pour constater les deux opérations.

Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables aux opérations placées dans le champ d'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports prévue au dernier alinéa du III de l'article 810 du CGI, qui emporte la taxation aux droits de mutation à titre onéreux, dans les conditions de droit commun ou selon le régime prévu au 3° du I de l'article 809 du CGI, des biens initialement transférés en suspension de droits attribués à un associé autre que l'apporteur.³

3. En revanche, les opérations de rachat par les sociétés de leurs propres titres, suivies d'une réduction de capital, ne sont pas concernées par les dispositions de l'article 814 C du CGI et sont assujetties aux dispositions relatives aux mutations classiques des titres avec application des droits proportionnels de 3 % ou de 5 % prévus à l'article 726 du CGI⁴ (cf. **11.** et **12.**)

4. L'**annexe 4** à la présente instruction récapitule l'ensemble de ces opérations ainsi que le régime qui leur est applicable.

Section 1 : Réduction de capital sans répartition de fonds sociaux

5. L'opération de réduction de capital qui ne constate aucun remboursement corrélatif aux associés est soumise au droit fixe des actes innomés de 125 € prévu à l'article 680 du CGI.

6. Ainsi en est-il des opérations suivantes :

- la diminution de la valeur nominale des titres sans aucun remboursement corrélatif aux associés, le cas échéant accompagnée de la mise en réserve d'une somme équivalente ;

¹ Cass. 3^e civ., 15 janvier 1997, Mme Chabert c/ cts Soalhat.

² Valeur du capital à l'issue de l'opération de réduction de capital (cf. BOI 7 A-1-06 n° 3).

³ Les principes généraux de la théorie de la mutation conditionnelle des apports sont précisés dans la documentation de base (DB) 7 H 4122 n° 7 et suiv., 4212 et 4222 (mise à jour au 1^{er} septembre 1999). Il est toutefois rappelé qu'aucun droit de mutation n'est exigible si les biens sont attribués à l'apporteur (sous réserve de la publicité foncière s'il s'agit d'immeubles ou de droits immobiliers) ou s'ils constituent des acquêts sociaux (biens apportés à titre onéreux, ou acquis ou créés par la société au cours de son existence).

⁴ 5 % pour les titres de sociétés à prépondérance immobilière, 3 % pour les autres titres (plafonné à 5 000 € par mutation pour les actions).

- la réduction de capital consécutive à la renonciation de la société à appeler la partie du capital non encore versée ;
- la réduction de capital qui résulte de l'annulation de titres consécutive à la constatation de la surévaluation d'un apport.

Section 2 : Réduction de capital avec attribution de fonds sociaux

- 7.** L'opération de réduction de capital qui constate le remboursement corrélatif aux associés et s'opère par l'annulation, la réduction du nominal ou du nombre de titres est enregistrée au droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 € visé au 1° de l'article 814 C du CGI.
- 8.** En revanche, le droit fixe des actes innomés de 125 € prévu à l'article 680 du CGI est perçu :
- lorsque les parties prenantes ne sont pas désignées (par exemple, il est simplement décidé qu'il sera remboursé un titre sur quatre), l'opération étant alors considérée comme seulement préparatoire au partage ;
 - lorsque l'acte se borne à constater la simple diminution du capital et l'abandon par la société d'un immeuble à ses associés, auxquels il appartiendra désormais indivisément, au prorata de leurs droits respectifs ;
 - lorsqu'un immeuble présentant le caractère d'acquêt social⁵ est attribué à la masse des associés, à charge pour celle-ci de procéder à sa vente et d'en répartir le prix (application du droit de partage de 1,10 % prévu par l'article 746 du CGI).

Section 3 : Réduction de capital consécutive au rachat par une société de ses propres titres

- 9.** Le rachat par une société de ses propres titres en vue de leur annulation et la réduction de capital correspondante peuvent être constatés par un acte unique ou par deux actes distincts.

Sous-section 1 : Opérations constatées par un acte unique

- 10.** La réduction de capital consécutive au rachat par une société de ses propres titres qui s'accompagne de l'attribution de biens sociaux aux associés, y compris du numéraire, est enregistrée au droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 € visé au 2° de l'article 814 C du CGI lorsqu'un seul acte est établi pour constater les deux opérations.
- 11.** En revanche, si le prix ne consiste pas en l'attribution de biens sociaux, l'acte est soumis au droit proportionnel de cession des titres prévu à l'article 726 du CGI.

Ainsi en est-il notamment lors de l'attribution aux associés de rentes viagères ou d'obligations créées ad hoc.

Sous-section 2 : Opérations constatées par deux actes distincts

- 12.** L'acte qui constate le rachat par une société de ses propres titres est assujéti au droit proportionnel de cession des titres prévu à l'article 726 du CGI.
- 13.** En revanche, l'acte de réduction corrélatif de capital est enregistré au droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 € visé au 3° de l'article 814 C du CGI dès lors que deux actes distincts sont dressés pour constater les deux opérations.

⁵ Cf. note de bas de page n° 3.

Section 4 : Précisions diverses

Sous-section 1 : Réductions de capital

A. OBJECTIFS DES REDUCTIONS DE CAPITAL

14. Sont sans incidence sur le régime décrit supra les motifs poursuivis par les opérations de réduction de capital : pertes subies par l'entreprise, dépréciation de l'actif, ou autre.

B. NATURE DES SOCIETES QUI FONT L'OBJET D'UNE REDUCTION DE CAPITAL

15. Sont concernées par les précédentes dispositions l'ensemble des sociétés pluripersonnelles, qu'il s'agisse notamment de sociétés de capitaux, et non pas uniquement les seules sociétés par actions (société anonyme, société par actions simplifiée, société en commandite par actions), ou de sociétés de personnes (y compris les sociétés à responsabilité limitée).

16. En sont en revanche exclues les sociétés unipersonnelles ou uninominales.

En effet, une opération affectant le capital d'une structure de type unipersonnel ne peut s'analyser comme un partage en l'absence d'un état d'indivision préexistant. Par suite, la réduction de capital d'une entreprise ou d'une société unipersonnelle ou uninominale est soumise au droit fixe des actes innomés de 125 € prévu à l'article 680 du CGI.

C. ABSENCE DE CREATION D'UNE PERSONNALITE MORALE NOUVELLE

17. La réduction de capital n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle si cette opération n'est pas accompagnée d'autres circonstances modifiant l'essence même du pacte social primitif.

D. CAS PARTICULIER : REDUCTION DE CAPITAL RESULTANT DE L'ANNULATION DES TITRES QUE POSSEDE UNE SOCIETE DANS LE CAPITAL D'UNE AUTRE SOCIETE

18. Lorsqu'une société possédant des titres d'une autre société est absorbée par cette dernière par voie de fusion et que cette seconde société annule, dans l'acte même de fusion, au moyen d'une réduction de capital, ses propres titres qui figuraient dans le portefeuille de la société absorbée, cette annulation échappe à tout droit d'enregistrement.

19. Tel est également le cas de la division ou de la scission de sociétés.

E. FORMALITES ET PUBLICITE

20. Il est rappelé qu'en application des dispositions du 5° du 1 de l'article 635 du CGI, l'acte de réduction de capital doit être enregistré dans le mois de sa date au service des impôts des entreprises (SIE)⁶ de la résidence du notaire s'il s'agit d'un acte notarié (article 650 du CGI) ou du domicile de l'un des associés si l'acte est sous seing privé (article 652 du CGI).⁷

21. Toutefois, si la réduction de capital s'opère par attribution aux actionnaires de biens ou de droits immobiliers, l'acte est soumis à la formalité fusionnée à la conservation des hypothèques du lieu de situation des biens concernés dans les deux mois de sa date (articles 647 et 657 du CGI et article 28,1° du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955).

Pour ce faire, l'acte doit revêtir la forme authentique (article 4 du décret n° 55-22 précité et article 68 § 2 du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955).

22. A défaut d'acte la constatant, l'article 638 A du CGI prévoit que la réduction de capital doit faire l'objet d'une déclaration dans le mois de sa réalisation au SIE⁶ dans le ressort duquel est situé soit le siège statutaire, soit la direction effective, soit le principal établissement de la société (article 250 A de l'annexe III au CGI).⁷

⁶ Au service de l'enregistrement.

⁷ Cf. DB 7 H 333 (mise à jour au 1^{er} septembre 1999).

Sous-section 2 : Rachat par une société de ses propres titres

A. RACHAT SUIVI DE L'ANNULATION DE TITRES ET COMPENSE PAR UNE AUGMENTATION DE LA VALEUR NOMINALE DES TITRES NON ANNULES

23. Lorsqu'une société rachète ses propres titres, impute le prix de rachat sur des réserves, annule ces titres et augmente la valeur nominale de ceux qui subsistent, de telles opérations s'analysent comme une réduction et une augmentation de capital consécutives.

24. La réduction de capital obéit aux règles exposées à la section **3.** ci-dessus.

25. L'élévation de la valeur nominale des titres non annulés entraîne quant à elle l'exigibilité des droits perçus à l'occasion des augmentations de capital, dans les conditions de droit commun.⁸

B. RACHAT NON SUIVI DE L'ANNULATION DES TITRES

26. Le rachat par une société de ses propres titres non suivi de leur annulation est soumis au droit proportionnel de cession des titres prévu à l'article 726 du CGI, qu'ils soient conservés en portefeuille ou revendus.

27. Dans ce dernier cas, il est rappelé que la vente des titres rachetés est assujettie au même droit proportionnel de cession visé par l'article 726 du CGI.

Sous-section 3 : Amortissement du capital

28. L'amortissement du capital est le remboursement aux actionnaires de tout ou partie du montant nominal de leurs actions à titre d'avance sur le produit de la liquidation future de la société, qui s'opère par imputation des sommes versées aux associés sur les bénéfices ou sur les réserves disponibles, à l'exception de la réserve légale et, s'il en existe, des réserves statutaires.

Cette opération n'a d'effet qu'entre la société et les associés et se distingue de la réduction de capital en ce qu'elle n'entraîne à l'égard des tiers aucune diminution du capital. A cet égard, le montant du capital, gage des créanciers sociaux, demeure inchangé au passif du bilan, généralement sous la dénomination de « capital amorti ».

29. Par suite, l'acte constatant l'amortissement du capital est soumis au droit fixe des actes innomés de 125 € prévu à l'article 680 du CGI.

30. La formalité de l'enregistrement de l'amortissement du capital obéit aux règles exposées aux n° **20.** à **22.**

Sous-section 4 : Partage en fin de vie sociale

31. Il est enfin précisé que le partage en fin de vie sociale est bien entendu maintenu.

Le boni attribué à l'issue des opérations de liquidation demeure soumis au droit de partage de 1,10 % prévu à l'article 746 du CGI dans les conditions de droit commun.

Section 5 : Entrée en vigueur

32. Les présentes dispositions s'appliquent aux réductions de capital, constatées ou non par un acte, réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009.

33. Pour les réductions de capital réalisées antérieurement au 1^{er} janvier 2009, la jurisprudence de la Cour de cassation trouve pleinement à s'appliquer. Ainsi :

⁸ Régime des apports purs et simples visé à l'article 810 du CGI, ou droit fixe de 375 € ou 500 € prévu par l'article 812 du CGI en cas d'incorporation de réserves, bénéfices ou provisions (cf. DB 7 H 32 ; mise à jour au 1^{er} septembre 1999).

- les réductions de capital avec répartition des fonds sociaux, non motivées par des pertes, constatées ou non par un acte, sont taxables au droit fixe des actes innommés de 125 € prévu à l'article 680 du CGI (cf. arrêt n° 07-12.493, reproduit en **annexe 2**) ;

- les opérations de rachat par une société (autre qu'une société par actions) de ses propres titres lors du retrait d'un associé (suivi de l'annulation des parts et d'une réduction de capital) sont taxables au droit proportionnel de cession des droits sociaux prévu à l'article 726 du CGI (cf. arrêt n° 07-11.304, reproduit en **annexe 3**).

DB liées : 7 H 333 ; 7 H 4122 n° 7 et suiv. ; 7 H 4212 ; 7 H 4222.

DB supprimées : 7 F 123 n° 5 ; 7 H 331 ; 7 H 332 ; 7 H 421 n° 19 et 20.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe 1

**Article 814 C du code général des impôts
issu de l'article 39 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008**

Article 814 C. - Sous réserve des dispositions du dernier alinéa du III de l'article 810, sont enregistrés au droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 € :

1° Les réductions de capital de sociétés contre annulation ou réduction du nominal ou du nombre de titres ;

2° Les réductions de capital consécutives au rachat par les sociétés de leurs propres titres, avec attribution de biens sociaux aux associés, y compris du numéraire, lorsqu'un seul acte est établi pour constater les deux opérations ;

3° Les actes de réductions de capital consécutives au rachat par les sociétés de leurs propres titres lorsque deux actes distincts sont dressés pour constater les deux opérations.

•

Annexe 2

Cass. com., 23 septembre 2008, n° 07-12.493

« Attendu, selon l'arrêt attaqué (Paris, 22 décembre 2006), que la société (la société) a procédé à deux réductions successives de son capital non motivées par des pertes, par abaissement de la valeur nominale de ses parts ; que l'opération décidée par l'assemblée générale des associés aux termes de deux procès-verbaux et concrétisée par la restitution à l'ensemble des associés de sommes d'argent, a été qualifiée par l'administration fiscale de partage et taxée comme telle aux droits d'enregistrement de l'article 746 du code général des impôts au taux de 1 % ; que M. D., principal associé, soutenant que les réductions de capital ne pouvaient être qualifiées de partage dès lors qu'elles n'avaient entraîné ni la disparition de la personnalité morale de la société, ni créé d'indivision entre ses associés, a saisi le tribunal de grande instance en demandant la taxation des actes litigieux au droit fixe des actes innomés ;

Attendu que le directeur général des impôts fait grief à l'arrêt d'avoir accueilli les demandes de M. D.

[...]

Mais attendu qu'après avoir rappelé que pour être soumis au droit d'enregistrement de l'article 746 du code général des impôts, l'acte constatant la réduction de capital d'une société doit être analysé comme un partage de biens, l'arrêt retient que le partage d'actif social visé à l'article 1844-9 du code civil ne peut avoir lieu qu'après la clôture de la liquidation et qu'il ressort sans équivoque des procès-verbaux des délibérations des assemblées générales décidant les réductions de capital que les associés n'ont pas entendu liquider la société dont la personnalité morale n'a pas été atteinte et que les décisions de réduction mettent à la charge de la société directement envers chacun des associés une dette par part détenue ; que c'est à bon droit que la cour d'appel, hors dénaturation, retient que la réduction de capital constatée dans les procès-verbaux de l'assemblée générale des associés de la société n'était pas un partage assujéti au droit du même nom ; que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

[...] »



Annexe 3

Cass. com., 23 septembre 2008, n° 07-11.304

« [...] »

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Rouen, 4 octobre 2006), que, par acte authentique du 11 octobre 2000, la SCI M. A. (la société) a racheté à Mme C., associée, les parts sociales qu'elle détenait, moyennant le versement d'une somme prélevée sur les fonds sociaux ; que ce rachat a été suivi d'une réduction de capital, constatée par le même acte ; que des droits calculés au taux de 1 % ont été versés lors de l'enregistrement de l'acte ; que l'administration fiscale, estimant que ces droits auraient dû être calculés au taux de 4,80 %, alors applicable à la cession de parts sociales, a adressé à la société une notification de redressement, puis un avis de mise en recouvrement ; qu'après rejet de sa réclamation la société a saisi le tribunal de grande instance d'une demande de dégrèvement des impositions mises à sa charge ;

Attendu que la société fait grief à l'arrêt d'avoir rejeté sa demande, alors, selon le moyen :

[...]

3° que le rachat de ses titres par une société civile immobilière par attribution à l'associé retrayant d'acquêts sociaux, sans distinction d'acquêts en numéraires ou en nature, suivi de l'annulation des parts et de la réduction de capital correspondante, s'analyse en un partage partiel des acquêts sociaux assujetti au droit de partage égal à 1 % prévu par l'article 746 du code général des impôts relatif au partage des biens meubles et immeubles entre coassociés à quelque titre que ce soit ; qu'en estimant, après avoir constaté que la SCI exposante avait procédé au rachat des parts d'une de ses associées pour leur valeur réelle, soit un montant de 8 000 000 € prélevé sur les fonds sociaux, suivi de l'annulation de ses parts et de la réduction de capital correspondante constatée dans le même acte, qu'il résultait de la doctrine fiscale 7 H-331 n° 12 qu'une telle opération ne pouvait être considérée comme un partage que si le prix payé à l'associé retrayant consistait en l'attribution de biens sociaux et non de numéraires, ce qui serait corroboré par la notion de « partage d'actif », la cour d'appel a violé l'article 746 du code général des impôts par refus d'application, ensemble la documentation administrative de base référencée 7 H-331 n° 12 et 13 et 7 H-4211 n° 19, invoquée par la société exposante ;

4° que le rachat de ses titres par une société civile immobilière par attribution à l'associé retrayant d'acquêts sociaux, sans distinction d'acquêts en numéraires ou en nature, suivi de l'annulation des parts et de la réduction de capital correspondante, s'analyse en un partage partiel des acquêts sociaux assujetti au droit de partage égal à 1 % prévu par l'article 746 du code général des impôts relatif au partage des biens meubles et immeubles entre coassociés, à quelque titre que ce soit ; qu'en se fondant en réalité, après avoir constaté que la SCI exposante avait procédé au rachat des parts d'une de ses associées pour leur valeur réelle, soit un montant de 8 000 000 € prélevé sur les fonds sociaux, suivi de l'annulation de ses parts et de la réduction de capital correspondante constatée dans le même acte, sur la documentation de base 7 H-331/11 non obligatoire, et qui n'était précisément pas invoquée par la société exposante, pour écarter les droits de celle-ci au regard du texte fiscal précité, la cour d'appel a violé l'article 746 du code général des impôts ;

5° qu'en écartant le moyen tiré de la doctrine 7 H-4211 relative au partage des acquêts sociaux, au seul motif qu'elle concernait une situation différente, sans s'expliquer autrement sur cette différence entraînant l'inapplicabilité du texte opposé, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 726 et 746 du code général des impôts ;

Mais attendu, [...] en troisième lieu, que la cour d'appel, qui a constaté que l'opération consistait en un rachat par la société civile immobilière de la totalité des titres d'un associé pour leur valeur réelle, suivie de leur annulation, et qu'une telle opération n'était pas visée par la doctrine de l'administration invoquée par la société, a, abstraction faite de motifs erronés mais surabondants relatifs à la doctrine administrative 7 H-331, écarté à bon droit la qualification de partage et l'application de l'article 746 du code général des impôts ;

D'où il suit que le moyen n'est pas fondé ;

Et attendu que le second moyen ne serait pas de nature à permettre l'admission du pourvoi ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi. »

•

Annexe 4
Récapitulatif des opérations

