

LES DROITS D'ENREGISTREMENT

L'ensemble de ces droits sera étudié selon les différentes étapes de l'existence de l'entreprise.

Sur le plan des droits d'enregistrement, les groupements d'intérêt économique sont assimilés à des sociétés.

PREMIERE PARTIE

LA CREATION OU L'ACHAT DE L'ENTREPRISE

Une entreprise peut être créée soit sous forme individuelle, soit sous forme de société.

L'entrepreneur individuel doit, la plupart du temps, procéder à diverses acquisitions ou locations (fonds de commerce, locaux, matériels, etc ...). Parfois, l'exploitation d'une telle entreprise s'effectue par la simple prise en location d'un fonds de commerce (gérance libre).

L'incidence fiscale de ces différents modes d'exploitation fera l'objet d'un premier chapitre (cf « Entreprise individuelle »).

La création d'une société s'effectue par le biais d'apports de nature diverse de la part des associés. Le sort fiscal de ces apports sera examiné dans un deuxième chapitre (cf « constitution de sociétés »).

CHAPITRE I L'ENTREPRISE INDIVIDUELLE

Le contribuable, exploitant individuel, supporte diverses charges fiscales lors de la création ou de l'acquisition de son entreprise.

1.1 L'ACQUISITION OU LA LOCATION D'IMMEUBLES SERVANT A L'EXPLOITATION

1.1-1 ACQUISITION D'IMMEUBLES

La pleine propriété d'un immeuble pourrait provenir soit d'une vente ou d'un échange.

1.1-1.1 En cas de vente

Le régime de droit commun de vente d'immeubles fixe le principe d'imposition, les droits exigibles et l'assiette imposable.

a- Le principe d'imposition

Pour qu'elle soit imposable, la vente d'immeubles doit réunir tous les éléments de perfection prévus par l'article 580 du code des obligations et des contrats.

Précisément deux conditions sont requises pour que la vente soit imposable elle doit être parfaite et certaine et actuelle.

- Elle doit être parfaite

Une vente est parfaite lorsqu'il y a accord des contractants sur la chose et le prix.

Cet accord existe dans la promesse synallagmatique de vente, c'est à dire lorsque l'une des parties ayant promis de vendre et l'autre d'acheter il y a consentement de ces parties sur la chose et sur le prix.

En revanche cet accord n'existe pas dans la promesse unilatérale de vente c'est à dire l'acte par lequel une personne promet de vendre à une autre personne qui accepte la promesse mais sans s'engager à réaliser le contrat. Il s'en suit que cette vente n'est pas imposable du fait qu'elle est imparfaite.

- Elle doit être certaine et actuelle

Cette condition est remplie pour la vente sous condition résolutoire mais non pour la vente sous condition suspensive.

La promesse de vente peut être analysée comme une vente sous condition suspensive ou résolutoire selon les clauses de l'acte la constatant.

Si l'acte stipule qu'un nouveau contrat sera dressé à une époque déterminée pour servir de titre à l'acquéreur, la vente doit être analysée comme une vente sous condition résolutoire.

En revanche, si les parties dans l'acte aient nettement subordonné le transfert de la propriété à la rédaction d'un acte authentique, la vente doit être analysée comme une vente sous condition suspensive.

De même, sont imparfaites et donc ne sont pas imposables, les ventes non acceptées par les deux parties.

b- L'assiette Imposable

En principe, le prix déclaré à l'Administration et qui constitue l'assiette imposable doit correspondre à l'intégralité du prix convenu majoré des charges.

Lorsque le prix convenu et déclaré est payable par annuités, c'est-à-dire lorsqu'il s'agit d'une vente à crédit, les droits sont perçus sur le total des annuités sauf pour leur montant correspondant à des intérêts dans la mesure où ce montant est expressément ventilé dans le contrat

Par charges, on entend tous les avantages indirects que l'acquéreur procure au vendeur en prenant à son compte des obligations qui incombent personnellement à ce dernier.

Ainsi, sont des charges imposables, l'engagement par l'acquéreur de payer des dettes personnelles du vendeur (par exemple : coût des travaux commandés par le vendeur et facturés à l'acquéreur) ou des impôts incombant personnellement au vendeur (par exemple : taxe locative pour une période antérieure à la vente).

Si, **au** contraire, il est mis à la charge du vendeur des obligations qui incombent à l'acquéreur, le prix convenu se trouve diminué d'autant et il y a lieu de déduire de ce prix le montant de ces charges (exemple : les frais d'acte en cas de vente contrat en mains).

De même sont des charges augmentatives du prix et donc imposables celles résultant des réserves stipulées dans le contrat au profit du vendeur portant sur des revenus ayant pour origine le bien vendu qui devrait normalement appartenir à l'acquéreur (exemple : réserve de jouissance des revenus provenant des affiches publicitaires ou de la location).

Ne sont pas considérées comme des charges augmentatives du prix lorsque ces charges traduisent des réserves portant sur un droit réel (exemple : réserve d'usufruit ou d'habitation).

Lorsque les charges à ajouter ou à déduire du prix convenu ne sont pas évaluées dans l'acte, les parties sont tenues de souscrire une déclaration

estimative conformément à l'article 16 paragraphe III du code des droits d'enregistrements et de timbre.

Ce principe général de détermination de l'assiette imposable comporte certaines exceptions en ceci que celle-ci peut ne pas être constituée par le prix convenu.

1er exception : La valeur vénale

L'assiette imposable d'un bien immeuble est constituée par la valeur vénale toutes les fois où elle est supérieure au prix convenu.

Cette règle joue à la fois contre les dissimulations de prix qui sont difficiles en fait à prouver et contre les insuffisances de prix.

2eme exception : Le prix fixé par expertise.

Cette modalité est prévue au cas où le tribunal nomme un expert chargé de fixer le prix.

3ème exception : L'adjudication d'immeubles

La base imposable est déterminée sur la base du prix de l'adjudication en y ajoutant toutes les charges susceptibles de venir en augmentation.

Parmi les frais de l'adjudication, seules constituent des charges celles incombant légalement au vendeur lorsque le cahier des charges stipule qu'elles seront payées par l'adjudicataire. Ce sont tous les frais antérieurs à l'adjudication, affiches publicitaires, insertions dans les journaux, etc.

Les frais dont le paiement incombent légalement à l'adjudicataire ne constituent pas des charges tels sont le coût de la grosse du procès verbal d'adjudication, les droits d'enregistrement et de timbre, le coût des cahiers de charges, les frais de l'avocat poursuivant.

4ème exception : L'adjudication sur folle enchère

La base imposable est constituée par le prix exprimé en y ajoutant les charges sous déduction du prix de la précédente adjudication.

c- Les droits exigibles c.

1 Le principe

Le taux d'imposition des ventes d'immeuble est fixé par le point 1 du tarif prévu à **l'article 20 de la loi sur l'enregistrement à 5%.**

A ce taux s'ajoute

- Une taxe de 1 % perçue au profit de la conservation foncière si le bien vendu est immatriculé

- **Un droit de 3% dû pour défaut d'origine en application des tarifs n°10 prévu à l'article 20 de la loi susvisée.**

Ainsi, toutes les fois que le droit de mutation d'immeubles à titre onéreux sera exigible, il devra être perçu en sus, sur la même base, un droit de 3% si l'origine de **propriété du bien** transmis n'est pas indiquée. De plus, ce droit complémentaire doit être exigé même si l'origine de propriété est mentionnée lorsqu'il n'est pas justifié que la précédente transmission a supporté le droit auquel elle était soumise ou **a été exonérée du** droit de mutation.

- un droit de 1 % dénommé «droit de mutation et de partage sur les immeubles non immatriculés » au titre d'immeubles non immatriculés au registre foncier.

Ce droit n'est pas cumulable avec celui d'immatriculation foncière. En effet, celui-ci n'est pas exigible lors de l'inscription pour la première fois de la mutation ou du partage sur le registre foncier.

Ces différents droits complémentaires sont perçus sur la même base que le droit de mutation.

c.2 Les cas particuliers

Il est dérogé au principe général pour certaines formes de mutations à titre onéreux.

- Déclaration de commande

La déclaration de commande est assujettie à un simple droit fixe et non au droit de mutation lorsque les trois conditions suivantes sont remplies:

- La faculté d'élire command a été réservée dans l'acte de vente ou d'adjudication.

- La déclaration de commande est faite par acte public.

- La déclaration de command est notifiée dans les 24 heures du contrat ou de l'adjudication à l'Administration.

C'est une dérogation au principe en vertu duquel l'acte, portant déclaration par un acquéreur qu'il a réellement acquis pour le compte d'un tiers, constate une mutation nouvelle passible du droit proportionnel.

Le droit de mutation à titre onéreux •normal devient exigible lorsque l'élection est faite après les 24 heures de l'adjudication où de la vente ou sans que la faculté d'élection ait été réservée dans l'acte d'adjudication ou le contrat de vente.

- Rétrocession amiable

La revente de l'immeuble par l'acheteur au vendeur, c'est à dire la rétrocession, est en principe un **contrat nouveau soumis aux droits de mutation.**

Il en est de même pour la restitution du bien au vendeur à la suite de l'annulation ou de la résolution amiable de la vente.

Toutefois, la résiliation pure et simple des actes constatant la vente est **soumise à un simple droit fixe de 15 D par page à la condition qu'elle intervienne dans les trois jours qui suivent la date des actes résiliés**, et qu'elle soit présentée à la formalité de l'enregistrement dans le même délai.

- Les ventes conditionnelles (voir § 1.1-1.1 - a)

Les ventes sous condition suspensive sont soumises au droit fixe des actes innomés de 15 D par page et par copie.

Le droit de mutation normal devient exigible une fois la condition suspensive se réalise.

- Les adjudications sur folle enchère

Lorsque le prix exprimé n'est pas supérieur à celui de la précédente adjudication qui a supporté les droits, les adjudications à la folle enchère supportent un droit fixe de 15 D par page et par copie.

c.3 Les régimes de faveur

Ces régimes sont dictés par la conjoncture socio-économique ou par l'intervention de l'autorité publique et se manifestent, d'après l'importance de la faveur consentie soit par une exonération totale soit par une substitution d'un droit fixe à un droit proportionnel.

- Exonération totale

Cette exonération est accordée notamment au titre

- des acquisitions de biens immeubles faites par les entreprises totalement exportatrices au sens de la législation en vigueur en matière d'incitation à l'investissement.

Cette exonération est large et ne couvre pas seulement le droit de mutation mais aussi le droit complémentaire pour défaut d'origine.

- des mutations à titre onéreux entre non résidents portant sur des résidences touristiques réalisées dans le cadre d'un projet touristique et acquises en devises convertibles par des non résidents. (Article 59 du code d'incitation aux investissements).

- Substitution d'un droit fixe à un droit proportionnel

Le droit proportionnel de mutation de 5% est substitué par le droit fixe des actes innomés de 15 D par page et par copie au titre des contrats relatifs à

l'acquisition auprès des promoteurs immobiliers, agréés conformément à la loi n° 90-17 du 26 février 1990, de bâtiments ou terrains aménagés pour l'exercice d'activités économiques ou de terrains destinés à la construction d'immeubles à usage d'habitation à condition qu'ils n'aient pas fait l'objet d'une exploitation ou d'une vente antérieure par ces promoteurs (Article 58 du code d'incitation aux investissements).

1.1-1.2 En cas d'échange

Les échanges d'immeubles sont soumis à un régime fiscal particulier, distinct de celui applicable aux ventes et il est plus favorable.

Il convient de distinguer selon qu'il s'agisse d'un échange pur et simple ou d'un échange comportant une soulte ou une plus-value.

a- Echange pur et Simple

L'échange est pur et simple lorsqu'il porte sur des immeubles d'égale valeur.

a.1 La base imposable

Elle est constituée d'après les règles applicables pour les ventes ordinaires c'est à dire par le prix convenu majoré des charges ou par la valeur vénale si elle est supérieure.

a.2 Le droit exigible

L'échange est passible d'un droit sur la valeur de l'une des parts échangées seulement et non sur chacune des parts comme dans le cas de double vente, sous réserve de la théorie des dispositions dépendantes (l'une étant la cause de l'autre).

b- Echange comportant une soulte ou une plus value

Dans les deux cas, les immeubles échangés sont d'inégale valeur.

La soulte est la somme d'argent remise par l'un des échangistes à l'autre pour compenser la différence (ou la dette payée par l'un pour le compte de l'autre).

Il y a plus-value d'un lot sur l'autre dans le cas où aucune soulte n'est stipulée, malgré l'inégalité de valeur.

L'échange avec soulte ou plus-value à un caractère mixte

- Il est un échange à concurrence de l'évaluation souscrite du lot le plus faible. D'où il est soumis au même régime fiscal que l'échange pur et simple.

- **Il est une véritable vente d'immeubles à concurrence de la soulte** ou de la plusvalue d'où application sur le montant correspondant le droit ordinaire de mutation.

Dans le cas où il y a plus-value, en même temps qu'une soulte est stipulée

- Si la plus-value est supérieure, c'est celle-ci qui doit être frappée du droit du vente abstraction faite de la soulte.

- Si au contraire, la plus-value est inférieure, le droit est du sur la soulte, sans tenir compte du la plus-value.

Pour les actes d'échange d'immeubles comportant double mutation, le droit complémentaire de 3% édicté par l'article 20 (tarif n° 10.) leur est sans doute applicable. Il est perçu sur la valeur des deux immeubles si l'origine de propriété n'est pas indiquée ou si les justifications relatives au paiement des droits sur leur transmission antérieure ne sont pas apportées, ou seulement, le cas échéant, sur la valeur de celui des immeubles échangés dont l'origine n'est pas fiscalement justifiée.

Il en est de même pour le droit perçu au profit de la conservation de la propriété foncière et le droit de mutation et de partage sur les immeubles non immatriculés.

1.1-2 LOCATION D'IMMEUBLES

Les locations de biens immeubles sont imposables qu'ils soient constatés par écrit ou verbaux.

Comme en matière de mutation immobilière, l'assiette du droit est en principe constituée par le prix exprimé dans le contrat plus les charges augmentatives du prix c'est à dire les charges incombant au bailleur et imposées par lui au preneur.

Toutefois, en application de l'article 31 du code des droits d'enregistrement de timbre, le droits de bail est liquidé sur le montant annuel du loyer majoré des charges imposées au preneur. Ce montant s'entend TVA comprise lorsque le bail est soumis à cette taxe.

Ainsi, en cas de location d'un immeuble pour une période dépassant l'année ou d'un contrat de bail avec tacite reconduction le droit est exigible sur une valeur ne dépassant pas le loyer annuel. Si la période ne dépasse pas l'année sans tacite reconduction, le droit est exigible sur le montant du loyer déclaré.

Si la période est inférieure à l'année mais avec tacite reconduction, le droit est exigible sur le loyer annuel.

Les baux sont généralement soumis à un droit de bail de 1%.

Toutefois, certaines exceptions sont prévues

- Les contrats de location de terrains agricoles pour une durée égale à 9 ans ou plus lorsque les opérations envisagées ont pour but l'agrandissement des exploitations agricoles non viables en vue de leur assurer une unité économique à condition que l'exploitation soit assurée par le locataire pendant les 9 années qui suivent la date du contrat.

- Les baux de biens immeubles destinés à l'habitation et leur tacite reconduction.

Les charges locatives sont déductibles du résultat ; par contre, lorsqu'un « pas de porte » est acheté (rachat au précédent locataire de son droit de bail), la somme versée ne diminue par le futur résultat : c'est une immobilisation non amortissable, qui doit figurer au bilan. Par contre, les droits d'enregistrement de

1.3 L'ACQUISITION D'UN FONDS DE COMMERCE OU SA PRISE EN LOCATION GERANCE

1.3-1 L'ACQUISITION D'UN FONDS DE COMMERCE

L'article 20 (Tarif N° 13) taxe aux droits de mutation à titre onéreux les mutations écrites ou verbales de fonds de commerce.

1.3-1.1 Nature du fonds de commerce

Le fonds de commerce est constitué par l'ensemble des biens mobiliers affectés à l'exercice d'un négoce ou d'une industrie. Il se décompose en droit fiscal, comme en droit privé, en éléments incorporels et éléments corporels.

- Eléments incorporels:

Les éléments incorporels comprennent essentiellement

* La clientèle (à laquelle on assimile l'achalandage) est l'ensemble de personnes qui sont en relation d'affaires, avec un commerçant. Il s'agit de l'élément essentiel du fonds aussi bien en droit privé qu'en droit fiscal. La clientèle comprend également les éléments divers qui permettent d'attirer, de retenir puis de développer cette clientèle (nom commercial, enseignes, procédés de fabrication, marque de fabrique, brevet.....)

* Le droit au bail ou droit de se substituer au cédant dans le bail consenti par le propriétaire du local ou s'exploite le fonds.

- Eléments corporels

Les éléments corporels comprennent les divers objets mobiliers servant à l'exploitation du fonds (matériel, mobilier, outillage....) ou destinés à être vendus (marchandises neuves)

Toutefois, ne font **pas partie du fonds, les créances et les dettes résultant de l'exploitation**, le numéraire en caisse, les immeubles, les valeurs mobilières et droits sociaux en portefeuille.

1.3-1.2 Exigibilité des droits

Seule la cession de l'intégralité de ces éléments est regardée comme une cession de fonds de commerce. La cession isolée d'un ou plusieurs éléments du fonds est soumise au régime ordinaire prévu pour la nature des biens cédés (exemple : régime des ventes de meubles ordinaires pour le matériel).

Toutefois, est imposable la seule cession de clientèle qui entraîne nécessairement la cession du fonds.

1.3-1.3 Assiette et liquidation des droits

Tout comme en matière de vente d'immeubles, l'impôt est perçu sur le prix convenu augmenté des charges ou, si elle est supérieure, sur **la valeur vénale**.

1.3-1.4 Tarif

Les cessions de fonds de commerce sont soumises à un droit de mutation proportionnel fixé à **2,5%**.

1.3-2 LA LOCATION D'UN FONDS DE COMMERCE

La prise d'un fonds de commerce en location gérance (gérance libre) est soumise au même régime applicable à la location d'immeubles et donne donc lieu, à la perception d'un droit d'enregistrement de 1%· calculé sur la base du montant du loyer annuel majoré des charges incombant au propriétaire et supporté par le locataire.

En louant un fonds de commerce moyennant une redevance, le gérant libre exploite ce fonds à titre personnel.

Eu égard à la gérance libre d'un fonds de commerce, la situation du bailleur et

CHAPITRE II CONSTITUTION DE SOCIETES

La constitution d'une société donne lieu normalement à l'établissement d'un acte soumis à des droits d'enregistrement. Ces droits sont en principe les mêmes pour toutes les sociétés.

Cet acte constitutif doit comporter en principe les apports fait à la société qui vont constituer la matière imposable au stade de la constitution.

Sur le plan des droits d'enregistrement, les groupement d'intérêt économique sont assimilés à des sociétés

2.1 CATEGORIES D'APPORTS

Les apports sont les biens quelle que soit leur nature de meubles ou d'immeubles (constructions, marchandises matériels, fonds de commerce...), ainsi que les espèces et les choses fongibles (créances, valeurs mobilières) que les associés mettent à la disposition de la société moyennant une contrepartie. Sont également considérées comme tels, les promesses de d'apport portant sur les éléments sus-indiqués.

Peu importe que ces apports soient en propriété ou en jouissance mais ils doivent faire partie du capital social de la société auprès de laquelle ils sont effectués.

Ainsi, n'est pas considéré comme un apport notamment

La vente de certains biens par un associé à un autre associé; La

donation d'un bien par un associé à la société ;

Les apports en compte courants faits par un associé dans la caisse sociale ;

Les cotisations versées à la société à titre de participation aux dépenses.

Tous les apports à une société donnent lieu au paiement d'un droit d'enregistrement. Mais le régime fiscal de tous les apports n'est pas uniforme. Ils sont soumis à des règles propres qui dépendent de la catégorie de l'apport.

On distingue traditionnellement trois catégories d'apports

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

2.1-1 APPORTS PURS ET SIMPLES

2.1-1.1 Définition

Un apport est dit "pur et simple" lorsque l'associé est rémunéré exclusivement par une contrepartie soumise à l'aléa social, c'est à dire au jeu des pertes et des profits.

En pratique, un apport est considéré comme pur et simple lorsque l'apporteur est rémunéré par l'attribution de parts sociales s'il s'agit d'une société à responsabilité limitée, d'actions s'il s'agit d'une société anonyme ou d'une société en commandite par actions ou de parts d'intérêt s'il s'agit de société en nom collectif.

Exemple:

Mr R fait apport à une société Anonyme d'un immeuble évalué à 100 000 D et reçoit en contrepartie 10 000 actions de 1 OD de la société.

Au cas présent, il s'agit d'un apport pur et simple du fait que la rémunération de l'actionnaire par des actions de la société est exposé à l'aléa social.

2.1-1.2 Droits exigibles sur les apports

Une société, quand elle est régulièrement constituée donne naissance à une personnalité juridique, à un être moral indépendant de la personne des associés.

Comme conséquence de cette situation juridique, la société devient en principe immédiatement propriétaire des apports individuels des associés ce qui entraînerait normalement exigibilité des droits de mutation ordinaires.

Cependant, la loi sur l'enregistrement affranchit de ces droits de mutation et assujettit à un droit fixe de 100 dinars l'acte qui ne contient ni obligation, ni libération, ni transmission de bien meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes

Cet assujettissement au droit fixe est considérée comme une imposition intermédiaire et ce en application de la théorie de la mutation conditionnelle qui est consacrée implicitement par le législateur. D'après cette théorie, l'apport pur et simple d'un bien à une société n'opère pas mutation immédiate de ce bien à celle-ci. En effet, la loi fiscale considère que la vocation normale d'un apport en société est de faire retour à l'apporteur ou à ses ayants droits lors du partage de la société. Selon cette fiction juridique, l'apport est réputé n'entraîner mutation au profit de la société 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 initial ou ses ayants droits.

Si la réalité correspond à la dite fiction juridique on considère qu'il n' y a pas mutation ; le bien apporté n'ayant fait que séjourner temporairement dans le patrimoine de la société.

A contrario, si le bien en cause est attribué au moment du partage de l'actif social à une personne autre que l'apporteur initial ou ses ayants droits, la condition suspensive se réalise et on considère dans ce cas que ce bien est réputé avoir **été vendu à la société** au moment de sa constitution et les droits de mutation à titre onéreux deviennent exigibles. Ces droits seront calculés, conformément à la théorie des conditions, sur la base de la valeur du bien et du tarif en vigueur à la date de la réalisation de la condition.

Le droit fixe de 100 D déjà acquitté ne s'impute pas sur ces droits de mutation.

Ces principes sont d'ailleurs applicables sans qu'il y ait à distinguer selon que l'attribution du bien en question résulte d'un partage proprement dit ou d'une licitation.

Bien que la théorie de la mutation conditionnelle ne s'applique qu'aux corps certains, l'exemption du droit de mutation lors de la constitution de la société est également applicable aux autres éléments constituant des apports purs et simples et dont la transmission est soumise normalement au droit de mutation à titre onéreux. Dans ce cas l'exemption est définitive.

Ainsi comme il vient d'être précisé, les apports purs et simples consentis à une société donnent ouverture, en application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports, à paiement d'un droit fixe de 100 dinars au titre de l'acte de constitution de sociétés les constatant.

Toutefois, les actes constitutifs de sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions supportent en plus un droit de souscription et de versement variable selon le montant du capital souscrit et fixé d'après le barème suivant

Capital souscrit	Montant du droit
Jusqu'à 100 000 D	25 D
De 100 001 D à 500 000 D	50 D
Au delà de 500 000 D	100 D

A partir du 1er janvier 2005, le droit de souscription et de versement est fixé uniformément **à 100 D et ce indépendamment du montant** du capital souscrit et ce en vertu de l'article 59 de la loi de finances 2005.

2.1-1.3 Déduction du passif

De la valeur brute des apports, il convient de déduire le passif dont ils sont grevés au moment de l'apport et qui est pris en charge par la société. Dans la limite de ce passif, l'apport prend, en effet, le caractère d'un apport à titre onéreux. Mais il n'y a pas lieu à déduction du passif lorsque celui-ci est conservé à la charge de l'apporteur, l'apport étant dans ce cas pur et simple en totalité.

2.1-2 APPORTS A TITRE ONEREUX

2.1-2.1 Définition

Un apport est dit à "titre onéreux" lorsque l'apporteur reçoit en contrepartie un équivalent soustrait à l'aléa social c'est à dire qui ne lui fait pas subir et participer les risques encourus par la société.

Tel est le cas notamment lorsque l'apporteur fait obligation à la société bénéficiaire

- de lui verser une somme d'argent formant le prix du bien apporté;
- de payer en son acquit le passif grevant le bien apporté ou des dettes qui lui sont
 - personnelles;
 - de lui remettre un autre bien en échange;
 - de lui délivrer des titres de créance (bons de caisse, obligations par exemple) d'un montant égal à la valeur de l'apport.

Sur le plan fiscal, les apports effectués dans de telles conditions s'analysent en une vente.

Exemple

Monsieur L..... fait un apport à une société à responsabilité limitée d'un fonds de commerce évalué à 100 D. En contrepartie la société lui remet 1000 obligations de 100 D de nominale.

Dans ce cas, nous sommes en présence d'un apport à titre onéreux du fait que l'apport est rémunéré par une contrepartie soustraite à l'aléa sociale. En effet l'obligation donne droit à un intérêt fixe quel que soit le résultat de l'entreprise.

2.1-2.2 Prise en charge par la société d'un passif incombant à l'apporteur

Lorsque la société s'engage à prendre en charge un passif incombant à l'apporteur, l'apport est fait à titre onéreux à concurrence de ce passif. Mais il en est autrement s'il est prévu que ce passif sera réglé par prélèvement sur la part des bénéfices sociaux devant revenir à l'apporteur. En pareil cas, en effet, la somme à payer pour le compte de ce dernier reste soumise aux risques sociaux.

De même, n'a pas le caractère d'apport à titre onéreux, l'apport de biens à la société (stock, titres en portefeuille par exemple) à la charge pour celle-ci de les réaliser et d'affecter le produit de la vente au paiement des dettes de l'apporteur ; ce dernier ne recevant pas de droits sociaux en contrepartie de cet apport. Cette convention s'analyse en effet, en un mandat donné par l'apporteur à la société de payer le passif dont il était tenu à concurrence du prix des biens vendus.

2.1-2.3 Preuve du caractère de l'apport

L'administration n'est pas liée par les énonciations du contrat de société. Elle peut donc faire la preuve, en respectant les règles applicables en matière de droits d'enregistrement, qu'un apport déclaré pur et simple a été effectué en réalité à titre onéreux.

2.1-2.4 Assiette et taux des droits de mutation a-

Assiette des droits de mutation

Les droits de mutation sont perçus sur le prix de l'apport, c'est à dire sur les sommes ou valeurs remises ou fournies à l'apporteur en contrepartie de son apport.

Les apports doivent être évalués d'après les régies applicables en matière de mutation à titre onéreux. C'est ainsi qu'il y a lieu de prendre comme base pour les immeubles et les fonds de commerce leur valeur vénale réelle au jour de l'acte.

La valeur formant l'assiette des droits d'enregistrement dus sur les apports est la valeur réelle nette des apports à la date de l'acte constitutif et non à la date de commencement de l'activité de la société si cette dernière est postérieure.

Toutefois, si l'acte est affecté d'une condition suspensive, la valeur des apports est déterminée en se plaçant à la date de la réalisation de la condition.

b- Contrôle des évaluations par l'Administration

Si l'évaluation ayant servi de base à la perception du droit d'apport paraît inférieure à la valeur vénale réelle des biens transmis, l'Administration se réserve le droit d'effectuer un redressement en suivant la procédure prévue à cet effet.

A ce titre, et en application des dispositions prévues par les articles 13 et 19 du code des droits et procédures fiscaux, l'administration peut, dans un délai de quatre ans (04) ans de la date de l'enregistrement, procéder, par expertise, à la réparation de la dissimulation constatée dans l'assiette des droits en ce qui concerne tous les actes translatifs de propriété de biens immeubles s'il s'avère que le prix stipulé ou l'évaluation faite ayant servi de base à la détermination de l'assiette imposable est inférieure **à la valeur vénale des propriétés transmises.**

c- Taux des droits de mutation

Les apports à titre onéreux sont soumis aux mêmes droits que ceux frappant les ventes. Le taux de ces droits varient selon la nature des biens faisant l'objet de l'apport:

Si l'apport consiste en immeuble, le droit de mutation sera du au taux de 5 %.

Si l'apport consiste en un fonds de commerce, le taux sera de 2,5 %.

Si l'apport consiste en un droit de jouissance sur un immeuble ou même sur un meuble, le taux sera celui qui est prévu pour les baux: 1 %.

d- Apports à titre onéreux comprenant des immeubles et des meubles

Le droit d'enregistrement est perçu sur la totalité du prix au taux réglé pour les immeubles lorsqu'un acte translatif de propriété, de nue propriété ou d'usufruit comprend des immeubles et des meubles et qu'il n'a pas été stipulé un prix particulier pour ces derniers, article par article.

Il importe donc d'annexer à l'acte constitutif de la société un inventaire des biens meubles compris dans les apports et d'estimer chaque article (ou catégorie d'articles) pour éviter l'application du tarif des ventes d'immeubles à leur valeur.

2.1-3 APPORTS MIXTES 2.

1-3.1 Définition

L'apport est dit « mixte » lorsqu'il est rémunéré pour partie par l'attribution de droits sociaux à l'apporteur et pour le surplus par le versement d'une somme d'argent à ce dernier, par le paiement d'une dette qui lui est personnelle ou par la prise en charge d'un passif lui incombant.

2.1-3.2 Droits exigibles sur les apports

Sur le plan des droits d'enregistrement, il convient de soumettre

aux droits correspondant aux apports purs et simples à concurrence de la valeur des éléments dont l'apport est rémunéré par l'attribution des droits sociaux ;

aux droits de mutation à titre onéreux les biens dont l'apport est rémunéré par une contrepartie soustraite à l'aléa sociale.

Exemple

Monsieur N... fait apport à une SARL d'un local estimé à 100 000 dinars à charge pour la société d'acquitter une dette lui incombant pour 10 000 dinars. Monsieur N... recevra en outre 9 000 actions de 10 dinars de ladite société.

Au cas présent, il s'agit d'un apport mixte qui est regardé comme

apport pur et simple pour 90 000 dinars. Cette partie est rémunérée par les 9 000 parts de la société et elle est donc soumise aux risques sociaux ;

apport à titre onéreux pour 10 000 dinars. C'est le surplus qui est rémunéré par une contrepartie soustraite à l'aléa social puisque la société est dans l'obligation de s'acquitter de la dette incombant à l'associé quel que soit son résultat.

2.1-3.3 Distinction des biens

Lorsque de biens de différente nature font l'objet d'un apport mixte, les parties sont admises à déclarer dans l'acte quels sont ceux qui sont transmis à titre onéreux et les droits sont calculés sur la base de cette distinction.

A défaut de déclaration dans l'acte, les droits sont perçus en imputant le prix de la mutation sur les biens de **chaque catégorie proportionnellement à leur valeur respective. Lorsque les apports comprennent des meubles et des immeubles, cette imputation proportionnelle ne** peut être effectuée que si les parties ont désigné dans l'acte, article par article, et estimé les biens meubles ou objets mobiliers.

CAS D'APPLICATION

LES DONNEES

Mrs Ali, Mohamed et Mahmoud créent, le 1er Janvier de l'année N, la S.A.R.L "SOCA" au capital réparti à raison de 50% à Ali, 20% à Mohamed et 30% à Mahmoud.

Mr Ali apporte son affaire dont le bilan se présente comme suit

Immeuble <i>non</i> immatriculé 100 000	Capital..... 250.000
Fonds de commerce 80.000	Fournisseurs 40.000 Matériel et mobilier 90.000
Stock de marchandises neuves 20.000	
TOTAL 290.000	TOTAL 290.000

L'affaire est apportée dans son intégralité pour sa valeur comptable. La société prendra en charge le passif.

M. Mohamed apporte en espèces 100.000 D, et fait virer la somme de 40.000 D, à la Banque de Tunisie pour le compte de la société.

M. Mahmoud apporte

- des éléments incorporels et matériels d'un fonds de commerce qu'il exploitait estimés à 90.000 D, la société ne se charge du règlement des dettes commerciales de M. Mahmoud qu'à concurrence de 25%.
- un bâtiment à usage d'entrepôt immatriculé estimé à 70.000 D. Ce bâtiment est grevé d'une hypothèque de 20 000 D.
- des espèces pour 20.000 D.

La constitution de la société entraîne les frais suivants

- honoraires du notaire et frais de publicité payés par M. Mahmoud : 5.000 D,
- établissement d'imprimés, facture payée par M. Mahmoud sur ses fonds personnels 900 D.

TRAVAIL DEMANDE

- 1- Déterminer le nombre de parts revenant à chaque associé sachant que la valeur nominale de chacune d'elle est de 100 D.
- 2- Déterminer le montant des droits relatifs à ces apports (en indiquant les bases et les calculs).

LE CORRIGE

Il s'agit d'une constitution de la société à responsabilité limitée « SOCA » entre trois associés qui se répartissent le capital social comme suit

- Mr. Ali	50%
- Mr. Mohamed	20%
- Mr. Mahmoud	30%

Etant signalé au préalable que les frais entraînés par la constitution de la société et qui sont payés par Mrs Ali et Mahmoud constituent des avances faites pour le compte de la société et en conséquence, le montant correspondant ne constitue pas un apport et par conséquent, il n'est pas inclus dans le capital social.

I- DETERMINATION DU NOMBRE DE PARTS REVENANT A CHAQUE ASSOCIE

1- Apport de Mr. Ali

Mr ; Ali apporte son affaire, composé d'un immeuble estimé à 100 000 D et d'un fonds de commerce (éléments incorporels et corporels) évalué en brut à 190 000 D. Ces éléments sont grevé d'un passif représentant les dettes fournisseurs pour 40 000 D qui est pris en charge par la société.

L'actif net apporté est donc égal à $(290\ 000\ D - 40\ 000\ D) = 250\ 000\ D$. Ce montant constitue un apport pur et simple du fait qu'en contrepartie de cet apport, MR. Ali reçoit exclusivement des droits sociaux.

Cet apport pur et simple représente 50% du capital social et d'où ce dernier est fixé a 500 000 D.

2- Apport de Mr. Mohamed

L'apport de Mr. Mohamed pour une valeur de 100 000 D est effectué en totalité en numéraire et constitue ainsi un apport pur et simple ? Ce montant représente 20% du capital social comme s' est indiqué dans l'énoncé.

3- Apport de Mr. Mahmoud

L'apport de Mr. Mahmoud est constitué de trois éléments

- Fonds de commerce (éléments corporels et incorporels) estimé à 90 000 D (grevé d'un passif représentant les dette commerciales pris en charge par la société à concurrence de 25%)
 - Un bâtiment à usage d'entrepôt évalué à 70 000 D (grevé d'une hypothèque de 20 000 D prise en charge par la société)
 - Des espèces pour 20 000 D
- Valeur brute de l'apport 180 000 D

Pour la détermination de l'apport net (ou pur et simple), il y a lieu de déduire de l'apport brut le montant du passif grevant le fonds de commerce pris en charge par la société qui est à déterminer.

D'après les données du cas, Mr. Mahmoud aura en contrepartie de son apport 25% du capital social soit $500\,000\text{ D} \times 30\% = 150\,000\text{ D}$.

D'où le passif est égale à $180\,000\text{ D} - 150\,000\text{ D} = 30\,000\text{ D}$.

Les 30 000 D représentent l'hypothèque sur l'immeuble pour 20 000 D et la fraction des dettes commerciales pour la différence soit 10 000 D.

Les 10 000 D représentent 25 % du montant de l'ensemble des dettes commerciales grevant le fonds de commerce. Le reliquat de ce montant, soit 30 000 D, reste l'affaire personnelle de Mr. Mahmoud et constitue donc un apport pur et simple.

Le tableau suivant récapitule les apports effectués par les différents associés

ASSOCIES	TOTAL DES APPORTS	APPORTS PURS ET <i>SIMPLE</i>	APPORTS A TITRE ONEREUX
Mr Ali	F. commerce 190 000 D Immeuble 100 000 D	250 000 D	40 000 D
Mr. Mohamed	Numéraire 100 000 D	100 000 D	
Mr. Mahmoud	F. commerce 90 D 000 Immeuble 70 t' 000 D Espèces 20 000	150 000 D	30 000 D
Total	570 000 D	500 000 D	70 000 D

Le nombre de parts revenant à chaque associé est détaillé comme suit:

Mr Ali $250\,000\text{ D} / 100 = 2\,500$ parts
 Mr. Mohamed $100\,000\text{ D} / 100 = 1\,000$ parts
 Mr. Mahmoud $150\,000\text{ D} / 100 = 1\,500$ parts

II- LES DROITS DUS

1- Les droits d'enregistrement

Ces-droits différent selon le type d'apport.

a- Apports purs et simples:

Quelle que soit leur valeur, ces apports supportent un droit fixe d'enregistrement de 100 D. **b-**

Apports à titre onéreux

- Apport de Mr. Ali

En l'absence d'imputation du passif, on applique la règle proportionnelle

-Imputation / Fonds de commerce : $[(190\,000 / 290\,000) \times 40\,000] \times 2.5\% = 655.172\text{ D}$

-Imputation / Immeuble :	$[(100\ 000 / 290\ 000) \times 40\ 000] \times 5\% = 689.655\ \text{D}$
	Total 1344.827 D

- Apport de Mr. Mahmoud

Le passif global de 30 000 D grève le fonds de commerce pour 10 000 D et l'immeuble pour 20 000 D. L'imputation étant établie, on applique donc la règle de rattachement.

- Passif grevant le fond de commerce : 10 000 D x 2.5% =	250 D
- Passif grevant le bâtiment : 20 000 D x 5% =	1 000 D
	Total <u>1 250 D</u>

2-Les droits complémentaires

a- Immeuble apporté par Mr. Ali

- L'immeuble est non immatriculé auprès de la Conservation de la propriété foncière : Droit de mutation et de partage sur les immeubles non immatriculés

$$100\ 000\ \text{D} \times 1\% = 1\ 000\ \text{D}$$

Ce droit dispense l'inscription de cet immeuble pour la première fois sur le registre foncier de la perception du droit proportionnel de l'inscription foncière.

- Si l'origine de propriété de cet immeuble n'est pas justifiée : Droit pour défaut d'origine

$$100\ 000\ \text{D} \times 3\% = 3\ 000\ \text{D}$$

b- Immeuble apporté par Mr. Mahmoud

Droit au profit de la conservation de la propriété foncière : $70\ 000\ \text{D} \times 1\% = 700\ \text{D}$

L'immeuble étant immatriculé auprès de la Conservation de la propriété foncière, cela suppose que l'origine de la propriété de cet immeuble est justifiée.

DEUXIEME PARTIE

LES TRANSFORMATIONS DE L'ENTREPRISE

Au cours de l'existence juridique d'une entreprise, les statuts peuvent subir des modifications plus ou moins importantes intéressant tant le capital que le pacte social.

Du point de vue des droits d'enregistrement, il convient de déterminer, en premier lieu, si ces modifications sont compatibles avec la survie de la société ou si au contraire, elles entraînent la création d'un être moral nouveau.

Dans cette dernière hypothèse, de nouveaux droits d'enregistrement sont exigibles au titre des apports faits à la société reconstituée, alors même que ces apports seraient réalisés au moyen des éléments d'actif de l'ancienne société. Ainsi, le droit fixe de 100 dinars est exigible sur le montant des apports purs et simples et le droit de mutation est perçu sur les apports à titre onéreux qui pourraient être constatés dans l'acte modificatif. Ce droit de mutation est notamment exigible sur le montant du passif de la société primitive, car la société nouvelle est tenue de l'acquitter.

Lorsqu'en raison de leur caractère limité, ces changements laissent subsister la personnalité morale de la société, on se trouve en présence de simples actes de complément qui ne donnent ouverture qu'au droit fixe, en dehors de cas, bien entendu, où une disposition expresse assujettit l'acte juridique considéré à un droit proportionnel particulier.

En revanche, s'il y a création d'un être moral nouveau, l'acte modificatif entraîne l'exigibilité des droits résultants de la dissolution de la société et de la constitution, en son lieu et place, d'une société nouvelle. A ce sujet, il convient de préciser qu'il n'est pas possible de donner un critère général permettant de déterminer dans quels cas les modifications apportées au pacte social entraînent ou n'entraînent pas la dissolution de la société et la création d'un être moral nouveau. On peut seulement poser le principe qu'une société est considérée comme dissoute et remplacée par une nouvelle lorsque des changements profonds sont apportés aux dispositions essentielles de ses statuts : objet, capital, forme, ect... Par ailleurs, la question reste du domaine du droit privé

CHAPITRE I

LES OPERATIONS AFFECTANT LE CAPITAL SOCIAL

1.1 AUGMENTATION DU CAPITAL SOCIAL

L'augmentation du capital peut être réalisée -

soit au moyen d'apport nouveaux ;

- soit par l'incorporation au capital de réserves ou bénéfices;
- soit encore par l'incorporation au capital des primes d'émission ou des primes de fusion.

1.1-1 AUGMENTATION DU CAPITAL PAR VOIE D'APPORTS NOUVEAUX

Lorsqu'une société augmente son capital au moyen d'apports nouveaux, le droit fiscal considère cette forme d'augmentation du capital comme une constitution partielle de société. En conséquence, le droit d'apport ou les droits de mutation à titre onéreux sont exigibles sur ces apports de la même manière que les apports effectués lors d'une constitution de société. Ainsi, y a lieu de distinguer selon que l'apport est pur et simple, à titre onéreux ou mixte.

Les primes d'émission qui sont mises à la charge des souscripteurs d'actions ou de parts nouvelles en raison de l'existence de réserves dans la société émettrice ne sont pas considérées par le droit fiscal comme supplément d'apport puisqu'elles n'entrent pas dans le capital social et ne sont pas par conséquent couverts par le droit d'apport de 100 dinars.. Toutefois, l'acte les constatant est soumis au droit fixe des actes innomés.

Les sommes versées en comptes courants par les associés sont considérés comme des prêts et non comme des apports même si elles sont imposés aux associés de par se statut de la société et même si elles seraient exclusivement et obligatoirement rémunérées par prélèvement sur les bénéfices sociaux. En effet, un des caractères essentiels du capital d'une société est sa fixité : son montant ne peut être modifié que sous certaines conditions de forme. Par suite, toute somme mise à la disposition d'une société en dehors de toute augmentation de capital constatée par une modification régulière des statuts ne peut représenter qu'un prêt et ne peut être de ce fait couverte par le droit d'apport de 100 dinars.

Toutefois, la stipulation sur le pacte social de versement en compte courant donne ouverture au droit fixe des actes innomés de 10 dinars par page.

Lorsque ce versement n'est pas constaté dans le pacte social et qu'il est seulement promis à la société au cas où celle-ci en prouve le besoin, la clause statutaire correspondante présente le caractère d'une ouverture de crédit soumise au droit fixe des actes innomés de 10 dinars par page et par copie.

1.1-2 AUGMENTATION DU CAPITAL PAR INCORPORATION DE RESERVES OU DE BENEFICES

L'augmentation de capital par incorporation de réserves ou de bénéfices supporte le droit d'apport de 100 dinars par acte puisqu'il s'agit d'apport pur et simple en numéraire.

1.1-3 AUGMENTATION DU CAPITAL PAR INCORPORATION DES PRIMES D'EMISSION OU DES PRIMES DE FUSION

De telles primes supportent le droit d'apport de 100 dinars par acte à l'occasion de leur incorporation dans le capital. Il s'agit également dans ce cas d'un apport pur et simple en numéraire

1.2 REDUCTION DE CAPITAL

La réduction du capital social n'entraîne pas, en général disparition de la société et création d'un être moral nouveau.

Cette réduction du capital peut ou non être motivée par des pertes.

1.2-1 REDUCTION DE CAPITAL MOTIVEE PAR DES PERTES

La réduction du capital s'impose lorsque l'entreprise a subi des pertes importantes d'exploitation qu'elle ne peut espérer rapidement compenser par des bénéfices futures, ou lorsque des moins-values d'actif entament sérieusement son capital. L'acte qui constate l'imputation des pertes sur le capital et par suite, la réduction de celui-ci sans qu'aucun remboursement ne soit fait aux actionnaires est enregistré au seul droit fixe des actes innomés de 15 dinars par *page et par copie*. *A partir du 1^{er} janvier 2005, l'acte constatant la réduction du capital est enregistré au droit fixe de 100 D.*

1.2-2 REDUCTION DE CAPITAL NON MOTIVEE PAR DES PERTES

La réduction de capital non motivé par des pertes peut ou non être accompagnée de la répartition d'une partie de l'actif social.

1.2-2.1 Réduction de capital avec répartition de biens sociaux

Cette forme de réduction de capital s'opère en attribuant une partie de l'actif social, soit en remboursant leurs apports à certains associés, soit en remboursant une partie de leurs apports à tous les associés.

Dans cette hypothèse, l'opération de réduction de capital est assimilée à un partage partiel d'actif et le droit d'enregistrement qui est dû est celui applicable au partage (voir chapitre relatif au partage).

Le régime fiscal est d'application simple au cas où la réduction est opérée par remboursement en numéraire ou autres biens fongibles d'une fraction du capital. En effet, les parties peuvent être suffisamment désignées ne serait-ce que par le numéro de leur titres.

En revanche, dans le cas où le remboursement est opéré par attribution des biens sociaux, le régime fiscal serait différent selon le cas. En effet, dans le cas de reprise par l'associé de ses apports en nature, aucun droit n'est dû, ni droit de partage ni droit de mutation. En revanche, s'il reçoit des apports en nature d'un co-associé, il y a lieu, par application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports de percevoir les droits de mutation à titre onéreux.

Dans le cas où la réduction de capital s'accompagne de l'attribution d'un bien immeuble à un associé et dans la mesure où une soule est mise à la charge de l'attributaire, le montant de celle-ci est soumis aux droits de mutation à titre **onéreux, au taux prévu pour les ventes à savoir 5%**.

1.2-2.2 Réduction de capital sans répartition des droits sociaux

C'est le cas, lorsque la réduction de capital compense la nouvelle évaluation d'un apport surévalué ou résulte de ce que la société renonce à appeler tout ou partie du capital non encore libéré. Dans ce cas, l'acte qui réalise la réduction est enregistré au droit fixe de 100 dinars.

1.3- AMORTISSEMENT DU CAPITAL SOCIAL

Dans certains cas, le capital social peut être remboursé en tout ou partie avant la date de liquidation de la société et cela sans qu'il y ait réduction. Ce remboursement anticipé est appelé amortissement. Cette opération ne constitue pas un partage, mais une simple distribution de réserves.

L'acte ou le procès verbal constatant cet amortissement qui doit être obligatoirement enregistré ne donne ouverture qu'au droit fixe des actes innomés.

CHAPITRE II

LES CHANGEMENTS AFFECTANT LE STATUT SOCIAL

2.1 PROROGATION DE SOCIETE

La prorogation de société est la prolongation de la durée primitivement assignée à cette dernière.

La prorogation peut intervenir antérieurement à l'expiration de la durée d'une société suite à une modification du statut appelée " prorogation pure et simple ou à l'expiration de cette durée.

L'article 4 du code des sociétés énonce expressément que la prorogation de la durée de la société n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle.

Par conséquent, cette " prorogation " ne donne ouverture qu'à un droit fixe d'enregistrement de 100 dinars sur l'acte ou le procès verbal la réalisant.

2.2 TRANSFORMATION DE SOCIETE

Il y a transformation de société lorsque des modifications sont apportées aux statuts afin de donner à la société une forme juridique différentes de celle qu'elle a adoptée. Les conséquences fiscales de la transformation sont différentes suivant que l'opération emporte ou non création d'un être moral nouveau.

S'il n'y a pas création d'un être moral nouveau, le procès verbal de la libération des associés décidant le changement de forme est assujéti à un droit fixe d'enregistrement. S'il y a au contraire, création d'un être moral nouveau, la transformation donne ouverture aux droits dus en cas de dissolution en ce qui concerne la société ancienne, et au droit de constitution du chef de la société nouvelle qui est censée lui succéder.

Ainsi, le changement de statut juridique d'une société pose la question de savoir si, du point de vue fiscal, cette transformation est susceptible d'entraîner la création d'un être moral nouveau. Or, le droit fiscal n'a prévu aucune disposition se rapportant à la question et de ce fait on doit se référer au droit privé (article 4 du code des sociétés commerciales) pour lequel la réponse négative ne fait aucun doute : « la transformation de la société n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle »

2.3 CESSION OU TRANSMISSION DES DROITS SOCIAUX

Pendant la durée de l'existence de la société, les associés ont sur le patrimoine un droit incorporel et mobilier qui est représenté par les actions, par les parts sociales dans les sociétés à responsabilité limitée ou les sociétés en commandite par action et par les parts d'intérêts dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions. Les sociétés par actions ont la possibilité d'émettre également des parts bénéficiaires ou parts de fondateur, qui ne confèrent pas à leurs titulaires la qualité d'associés, mais leur donnant droit à une fraction des bénéfices, ainsi que des réserves et du boni de liquidation.

Les cessions des droits sociaux sont soumises à un régime général et à des régimes spéciaux.

2.3-1 LE REGIME GENERAL

Lorsqu'il est établi un acte pour constater la cession de parts de fondateurs, ou de parts bénéficiaires ou de parts d'intérêts, cet acte doit être soumis obligatoirement à la formalité de l'enregistrement. Il est perçu un droit fixe de 15 dinars par page et par copie.

L'acte constatant la cession d'actions ou de parts sociales est en principe dispensé de la formalité. Toutefois, s'il est présenté volontairement à cette formalité, le droit fixe des actes innomés devient exigible.

La disposition qui assujettit les cessions des droits sociaux à un droit fixe d'enregistrement et qui apparaît à première vue très générale, n'est applicable que dans la mesure où quatre conditions se trouvent simultanément réunies.

Première condition : Existence d'un écrit

Le droit fixe de 10 dinars par page n'est exigible que si la cession est constatée par écrit.

Il en découle que ces cessions verbales ne donnent ouverture à aucun droit d'enregistrement. Il en est de même des cessions d'actions au porteur par tradition manuelle ou de cessions d'actions nominatives donnant lieu à l'établissement d'un simple bordereau de transfert.

Deuxième condition : Caractère mobilier des droits sociaux

La cession doit avoir pour objet un véritable droit social c'est à dire un droit incorporel distinct des biens.

Cette condition n'est pas remplie si la société dont il s'agit n'a pas la personnalité morale (société en participation par exemple). Dans ce cas, la cession a pour objet non un droit incorporel, mais une part indivise des biens meubles ou immeubles appartenant conjointement aux associés. Elle donne en conséquence ouverture au droit de mutation d'après le tarif prévu pour la transmission des biens de l'espèce et il y a lieu d'appliquer les règles édictées pour les mutations .

Troisième condition : La cession doit intervenir pendant l'existence juridique de la société

La personnalité morale de la société subsiste pendant la liquidation jusqu'au partage des valeurs sociales.

Par conséquent, la cession d'actions ou parts effectuée au cours de la liquidation est taxée comme une cession intervenue avant la dissolution.

Au contraire, la cession de titres intervenue après la dissolution non suivie de liquidation, ou après la liquidation donne ouverture au droit de mutation d'après la nature des biens cédés.

Quatrième condition : La cession ne doit pas entraîner la dissolution de la société

La cession ne doit pas avoir pour effet de faire disparaître la personnalité morale de la société. Dans le cas contraire, les droits de mutation seraient exigibles comme dans l'hypothèse où la cession n'a pas pour objet un véritable droit social.

Etant précisé à ce titre que la réunion de toutes les parts ou actions dans une seule main n'entraîne plus la dissolution de plein droit de la société concernée.

2.3-2 LES REGIMES SPECIAUX

Sur le plan fiscal, deux régimes spéciaux sont prévus où la cession des droits sociaux peut remettre en cause la personnalité morale de la société concernée qui devient non opposable au fisc.

2.3-2.1 Les cessions de certains droits sociaux dans les deux ans de l'apport

Les cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts d'intérêts effectuées pendant la période de deux années suivant la date de l'apport en société lorsque ces actions ou parts ont été attribués en contrepartie d'apports en nature de biens immeubles

Dans ce cas, les cessions sont considérées au point de vue fiscal comme ayant pour objet les biens immeubles représentés par les titres cédés et qu'en conséquence elles donnent ouverture aux droits de mutations correspondant à la nature des biens présumés être l'objet de ces cessions, à savoir 5% de la valeur des titres, et non au droit de cession des titres de 10 dinars par page. En conséquence, l'acte doit être présenté obligatoirement à la formalité.

Dans tous les cas où une cession d'actions ou de parts aura donné lieu à la perception du droit de mutation, l'attribution pure et simple à la dissolution de la société des biens représentés par les titres cédés ne donnera ouverture au droit de mutation que si elle est faite à un autre que le cessionnaire.

2.3-2.2 Les cessions d'actions ou de parts conférant à leur possesseurs le droit de jouissance ou à la propriété d'immeubles ou de fractions d'immeubles

Les droits sociaux sont juridiquement considérés des meubles incorporels même s'ils représentent des apports en nature; aussi, leur cession est-elle soumise, en principe, à un régime fiscal distinct de celui des mutations de biens. Toutefois, dans certains cas, le droit fiscal ne considère plus la cession de droits sociaux comme des cessions de droits mobiliers incorporels mais comme des cessions directes des biens représentés par les actions ou les parts cédées. C'est le cas par exemple de la cession des droits consentis par les membres des sociétés immobilières de copropriété.

2.4 - LES RESTRUCTURATIONS DE SOCIETES (FUSIONS, SCISSIONS ET APPORTS PARTIELS D'ACTIFS)

2.4-1 FUSIONS ET SCISSION TOTALE DE SOCIETES

2.4-1.1 Le régime de droit commun

a- Fusion de sociétés

Les fusions de sociétés peuvent se réaliser soit par absorption d'une société par une autre société préexistante, soit par création d'une société nouvelle à laquelle deux ou plusieurs sociétés font apport de leurs actifs et disparaissent.

La fusion opérée par voie d'absorption s'analyse comme une augmentation du capital de la société absorbée.

La fusion opérée au moyen de la création d'une société nouvelle s'analyse comme une constitution de société.

En matière de droits d'enregistrement, l'opération de fusion met en jeu une série de droits. En effet, lorsqu'on constitue une société ou lorsqu'on augmente le capital social, et ce sera le cas dans une opération de fusion, il y a lieu d'abord à régler le droit d'apport de 100 dinars par acte au titre des apports rémunérés par attribution d'actions ou parts. Puis il y a ensuite un droit de mutation aux taux

variable selon la nature du bien apporté sur les apports à titre onéreux c'est à dire ceux qui ne sont pas contre-balancés par l'attribution d'actions et parts.

b- Scission totale de sociétés

La scission est l'opération par laquelle une société qui disparaît apporte l'intégralité de son actif à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou constituées à cette fin, à condition que les apports résultant de conventions qui prennent effet à la même date pour les différentes sociétés qui en sont bénéficiaires entraînent, dès leur réalisation, la dissolution immédiate de la société apporteuse.

Cette opération entraîne soit une augmentation de capital dans les sociétés bénéficiaires des apports soit une constitution de sociétés nouvelles. Suivant le cas, les droits de constitution ou d'augmentation de capital sont dus.

2.4-1.2- Le régime fiscal de faveur applicables aux fusions et scissions de sociétés

Le législateur, en vue de favoriser la restructuration des entreprises, a établi divers avantages fiscaux applicables à certaines fusions et scissions de sociétés. Ce régime a été étendu aux opérations de scissions de sociétés en application de l'article 37 de la loi de finances pour la gestion 2005

a- Contenu du régime de faveur

La prise en charge par la société ayant reçu les éléments d'actif de tout ou partie du passif de la société fusionnée ou scindée dont sont grevés les apports n'est pas regardée comme un apport à titre onéreux et en conséquence elle est affranchie des droits de mutation. Cette prise en charge ne donne ouverture qu'au droit fixe de 15 dinars par page et par copie.

La dispense du droit de mutation dont il est question en application du régime de faveur ne bénéficie, d'ailleurs, qu'aux apports à titre onéreux résultant de la prise en charge du passif à l'exclusion de ceux faits sous toute autre forme (paiement d'un prix, remise d'obligations) qui restent passibles du droit de mutation dans les conditions du droit commun.

b- Conditions d'éligibilité au régime de faveur

Le bénéfice du régime de faveur est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes

Les sociétés qui participent à des opérations de fusion ou de scission totale ou qui sont créées dans le cadre de ces opérations doivent être passibles de l'IS ;

Les comptes des sociétés concernées par l'opération de fusion ou de scission totale ou bénéficiaires de l'apport doivent être soumis légalement à l'audit d'un

commissaire aux comptes au titre de l'année comptable précédent l'année de réalisation de la fusion ou de la scission totale ou de l'apport doivent avoir été certifiés ;

La non cession par la société ayant reçu les éléments d'actif durant les trois années suivant l'année de fusion, de scission totale ou de l'apport des éléments d'actifs bénéficiant de l'enregistrement au droit fixe à l'exception de la cession dans le cadre de la fusion ou dans le cadre de la cession globale de la société ;

En cas de cession de l'un de ces éléments durant la période sus-mentionnée, le droit proportionnel applicable aux ventes est exigible sur le ou les éléments objet de la cession dans la limite de la prise en charge du passif majoré des pénalités de retard liquidées conformément à la législation fiscale et ce à partir de l'expiration du délai légal prévu pour l'enregistrement de l'opération de fusion, de scission totale ou de l'apport.

2.4-1 APPORTS PARTIELS D'ACTIFS

Dans ce cas, une (ou plusieurs) société apporte à une autre société (ancienne ou nouvelle) une partie de ses éléments d'actif, tout en subsistant.

Cette opération se traduit par une constitution i de société c-s , par une **augmentation de capital social**. D'où le régime fiscal applicable est le même que celui prévu pour les scissions totales de sociétés mais à la différence que ladite opération ne bénéficie pas du régime de faveur.

CAS D'APPLICATION

I - LES DONNEES

La société anonyme « ABC » décide d'augmenter son capital, initialement fixé à 1.000.000 D et divisé en 40 000 actions de 25 D chacune, dans les conditions suivantes

a- Les réserves de réévaluation seront incorporées au capital et le nominal des actions de capital sera majoré en conséquence.

b- Il sera émis 8.000 actions nouvelles, dont le prix d'émission sera égal à la valeur mathématique de l'action ancienne calculée après l'incorporation des réserves de réévaluation. Les actions nouvelles seront libérées de moitié à la souscription.

Ces actions représentent les apports nouveaux suivants -

Apport de Mr. Sami

Mr Sami apporte en espèce 80 000D ainsi que la situation active et passive de son entreprise individuelle constituée des éléments suivants

- Terrain 20 000D
- Fonds de commerce 35 000D

175 000D

- Passif 55 000D

- apports des autres associés : 800 000D en numéraire.

Le bilan de la société « ABC », à la date de ces décisions, se présente comme suit

<u>ACTIF</u>	<u>PASSIF</u>
- Immobilisation 4.000.000	- Capital 1.000.000
Stocks 1.500.000	- Réserve légale..... 90.000
Clients 1.000.000	- Réserve statutaire 1.410.000 - Réserve
- Trésorerie 500.000	spéciale
	de réévaluation légale 2.000.000
	- Exigibilités 2.500.000
	TOTAL 7.000.000
TOTAL 7.000.000	

Déterminer le montant des droits exigibles en raison de cette opération d'augmentation de capital en donnant toutes justifications sur les conditions d'établissement des éléments de base du calcul

II- LE CORRIGE

Il s'agit d'une opération d'augmentation de capital à cascade par incorporation des réserves de réévaluation et par apports nouveaux;

I- Augmentation de capital par incorporation des réserves de réévaluation

Capital avant augmentation:	1 000 000D (40 000 actions de 25D chacune)
Augmentation du capital:	2 000 000D
Capital après augmentation	3 000 000D

Le montant de 3 000 000D représente les 40 000 actions souscrites initialement. D'où la nouvelle valeur nominale est égale à: $3\,000\,000D / 40\,000 = 75D$

II- Augmentation de capital par apports nouveaux

L'augmentation de capital représente les 8 000 actions émises pour une valeur nominale de 75D soit pour un montant total de 600 000D.

La valeur mathématique de l'action avant cette augmentation est fixée à:

$$(1\,000\,000D + 90\,000D + 1410\,000D + 2\,500\,000D) / 40\,000 = 125D$$
 La

prime d'émission est donc égale à $125D - 75D = 50D$

1- Analyse des apports et détermination des parts revenant aux associés

En rémunération des divers apports, et compte tenu de la prime d'émission à payer, les associés vont recevoir 8 000 actions répartis comme suit:

a- Apport de Monsieur Sami

- Local	120 000D
- Terrain	20 000D
- Fonds de commerce	35 000D
	175 000D
Passif	55 000D
	120 000D
- Espèce	80 000D
Apport total net	200 000D

En contrepartie de son apport, Mr. Sarrii reçoit un nombre d'actions (N) de 75D de valeur nominale et il est libéré de la prime d'émission fixée à 50D par action.

$$D'où : 200\,000D = N \times 75D + N \times 50D$$

$$200\,000D = N (75D + 50D)$$

$$Et d'où : N = 200\,000D / 125D = 1\,600\text{ Actions}$$

b- Apport des autres associés en espèce

Le nombre d'actions attribuées aux autres associés en contrepartie de leurs apports de OOOD en espèce est égal à $800 \text{ OOOD} / 125\text{D} = 6\,400$ actions.

800

2- Les droits exigibles

a- Les droits d'enregistrement

L'incorporation des réserves de réévaluation est considérée comme un apport pur et simple et par conséquent, l'augmentation du capital par ce biais est soumise à un droit fixe d'enregistrement de 100D au titre de l'acte la constatant.

L'augmentation de capital par apports nouveaux, est considérée par le droit fiscal comme une constitution partielle et en conséquence, le droit d'apport ou le droit de mutation sont exigibles dans les mêmes conditions que celles prévues lors de la constitution de la société. Il y a lieu donc de distinguer entre les apports purs et simples, les apports à titre onéreux et les apports mixtes.

- Apport de Mr. Sami

L'apport de Mr. Sami est grevé d'un passif de 55 OOOD. A concurrence de ce montant l'apport est considéré comme étant à titre onéreux.

Concernant l'affectation de ce passif, et tant que cette affectation n'a pas été précisée dans l'acte constatant l'augmentation du capital, il y a lieu d'appliquer la règle proportionnelle.

Ainsi le droit de mutation est déterminé comme suit: -

Imputations sur les biens immeubles

$$[55 \text{ OOOD} \times (120 \text{ OOOD} + 20 \text{ OOOD}) / 175 \text{ OOOD}] \times 5\% = 2\,200\text{D} -$$

Imputation sur le fonds de commerce

$$[55 \text{ OOOD} \times 35 \text{ OOOD} / 175 \text{ OOOD}] \times 2,5\% = 550\text{D}$$

L'apport pur et simple est soumis à un droit fixe de 100D. Cependant, ce droit ne doit être supporté au titre de tous les apports purs et simples effectués et quelle que soit leur forme qu'une seule fois et ce, en application de la règle de non cumul des droits fixes

- Apport des autres associés

Il s'agit d'un apport pur et simple en totalité et ne supporte en tant que tel qu'un droit fixe de 100D.

Cependant, ce droit n'est pas cumulable avec le droit fixe exigible au titre des autres apports. **b-**

Les droits complémentaires

Outre les droits d'enregistrement ainsi déterminés, certains droits complémentaires sont exigibles au titre des apports sous forme de biens immeubles. Ces droits ne frappent donc que le local et le terrain apportés par Mr. Sami.

- Droit au profit de la conservation de la propriété foncière

Au cas où ils ne sont inscrits sur le registre foncier, les biens immeubles apportés donnent lieu à paiement d'un droit de 1% au profit de la conservation de la propriété foncière,

- Local : $120\ 000\text{D} \times 1\% = 1\ 200\text{D}$
- Terrain : $20\ 000\text{D} \times 1\% = 200\text{D}$

- Droit pour défaut d'origine

Au cas où l'origine des biens immeubles apportés n'est pas justifiée dans l'acte d'apport, le droit pour défaut d'origine devient exigible

- Local : $120\ 000\text{D} \times 3\% = 3\ 600\text{D}$
- Terrain : $20\ 000\text{D} \times 3\% = 600\text{D}$

- Droit de mutation et de partage sur les immeubles non immatriculés

- Local : $120\ 000\text{D} \times 1\% = 1\ 200\text{D}$
- Terrain : $20\ 000\text{D} \times 1\% = 200\text{D}$

Etant précisé que ce droit dispense l'inscription de ces immeubles pour la première fois sur le registre foncier de la perception du droit proportionnel de l'inscription foncière.

c- Droit de souscription et de versement

S'agissant d'une société anonyme, le droit de souscription et de versement est dû. Le montant de l'augmentation du capital étant supérieur à 500 000D, ce droit est fixé à 100D.

TROISIEME PARTIE

LA CESSATION, LA CESSION OU LA DISSOLUTION DE L'ENTREPRISE

CHAPITRE I

LA CESSATION OU LA CESSION D'UNE ENTREPRISE INDIVIDUELLE

L'entrepreneur individuel peut cesser toute activité ou vendre son entreprise.

Les conséquences fiscales en matière de droits d'enregistrement sont les mêmes que celles résultant de la création de l'entreprise individuelle puisque ces droits sont à la charge de l'acquéreur.(cf. chapitre création ou achat de l'entreprise).

CHAPITRE II

LA DISSOLUTION DE SOCIETE

La dissolution d'une société s'opère de plein droit par la fin de son activité sociale ou lors de l'arrivée du terme dans les statuts à défaut de prorogation de la durée pour laquelle la société a été constituée.

Le plus souvent, la société est dissoute par décision des associés, ou encore par décision de la justice.

Les sociétés de personnes sont affectées en outre par l'arrivée d'événements touchant la personne des associés comme ce serait le cas de la faillite, le décès ou l'insolvabilité de l'un des associés.

La dissolution de la société entraîne sa liquidation hormis le cas de fusion ou scission.

En matière de droits d'enregistrement, c'est la décision de dissolution de la société et surtout le partage de l'actif social entre les associés qui forment les faits générateurs de l'imposition.

L'acte de dissolution, ne donne ouverture qu'à un droit fixe. En revanche, le partage est passible d'un droit proportionnel ou même des droits de mutation à titre onéreux en application de la théorie de la mutation conditionnel des apports. Le partage est également passible des droits de mutation s'il comporte le versement de soultes.

2.1 DROITS DUS A LA DISSOLUTION DE LA SOCIETE ET AU COURS DE LA LIQUIDATION

2.1.1 DISSOLUTION DE LA SOCIETE

L'acte de dissolution de la société donne ouverture à un droit fixe d'enregistrement lorsqu'il ne comporte aucune transmission de meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes.

Si l'acte comporte par ailleurs, des conventions tombant sous le coup des droits **proportionnels, ces droits sont seuls perçus. Autrement dit, la perception du droit fixe** de dissolution sera écartée lorsque la dissolution résulte d'une disposition principale. Tel est le cas

Lorsque les associés déclarent former une société nouvelle et que la dissolution résulte de la constitution de la nouvelle société. Lorsque la dissolution est insérée dans un acte de partage.

Généralement, la dissolution d'une société est suivie de la liquidation et du partage des droits sociaux.

2.1-2 LIQUIDATION DE LA SOCIETE

Lorsqu'une société est mise en liquidation, l'être moral qu'elle représente continue de subsister pendant la durée de cette liquidation et pour tout ce qui la concerne (fiction de l'être moral) .

La détermination du moment exact où prend la liquidation d'une société est une question de fait lorsque la clôture n'a pas été expressément prononcée.

L'acte de liquidation n'est soumis à aucun droit d'enregistrement car le but de l'opération de liquidation est d'assurer les affaires courantes, de libérer la société vis à vis de ces créanciers et de recouvrer les créances afin de dégager l'actif net à partager entre les associés. Cette opération n'a pas pour effet de mettre fin immédiatement à l'être moral et elle n'est pas toujours nécessaire .

Cependant, si l'acte de liquidation est présenté à la formalité de l'enregistrement, le droit fixe des actes innomés devient exigible.

2.2 VENTE DE BIENS OU CESSIION DE DROITS SOCIAUX PENDANT LA PERIODE DE LIQUIDATION

2.2.1 VENTE D'ELEMENTS DE L'ACTIF SOCIAL

En raison de la fiction de la survie de l'être moral, les ventes de biens dépendant de l'actif social réalisées pendant la période de liquidation sont réputées. consenties, non directement par les associés, mais par la société elle-même.

2.2.2 CESSIION DES DROITS SOCIAUX

La société étant considérée comme restant propriétaire des biens composant son actif, la cession des droits d'un associé pendant la période de liquidation doit être regardée non comme la vente d'une portion indivise des biens de diverses natures compris dans l'actif social, mais comme la transmission de droits sociaux

donnant ouverture au droit de cession de 10 dinars par page et par copie que comporte l'acte présenté à la formalité de l'enregistrement

2.3 PARTAGE DES DROITS SOCIAUX

Le partage de l'actif social s'effectue suivant les règles exposées ci-après à l'égard non seulement des apports faits à la société mais aussi des acquêts sociaux et le cas échéant des soultes.

2.3.1 DROITS EXIGIBLES

a- Apports faits à la société

Le régime applicable est fondé sur l'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

a-1 Attribution à un apporteur de valeur dont il a fait apport à la société

Si l'apport en nature d'un corps certain est restitué à l'apporteur, aucun droit n'est du, ni droit de partage, ni droit de mutation. Mais la restitution de l'apport en numéraire ou en choses fongibles est frappé du droit de partage de 0.5 %.

a-2 Attribution d'un apport pur et simple d'un corps certain à un associé autre que l'apporteur initial

Si l'apport pur et simple en nature d'un corps certain est attribué à un associé autre que l'apporteur initial, le droit de mutation serait exigible au tarif en vigueur et sur la valeur du bien à la date du partage. Toutefois, il y a lieu de signaler que le droit de partage ne peut être perçu dans ce cas sur les valeurs qui supportent le droit de mutation et ce afin d'éviter la double imposition.

b- Acquêts sociaux

Les acquêts sociaux résultant notamment du boni de liquidation (apports à titres onéreux et biens acquis en cours d'exploitation) mais sont soumis au droit de partage de 1.5 % sur l'actif net partagé déterminé par soustraction du montant brut du passif de le cas échéant des soultes. Celles-ci sont soumises au droit de mutation à titre onéreux.

c- Soultes

Il y a soulte, lorsqu'un associé reçoit une part de l'actif social supérieure à celle correspondant à ses droits sociaux, et qu'il s'oblige à payer à ses coassociés une somme d'argent en contre partie de l'excédent.

La somme versée par l'associé avantagé, dénommée "soulte" représente le prix de la fraction de biens sociaux que les autres associés sont censés lui avoir cédée.

Il y a également soulte lorsque l'un des associés reçoit plus que sa part à charge d'acquitter tout le passif ou une partie de passif dépassant celle qui lui incombe. Dans ce cas la soulte est égale à la part du passif acquittée pour le compte des autres associés.

Il n'y a pas de droit spécial sur les soultes. Le tarif applicable est celui prévu pour les ventes et il est déterminé d'après la nature des biens compris dans le lot de l'associé qui paye la soulte.

Lorsque le lot englobe des biens de diverses natures ou donnant ouverture à des droits de mutation dont les taux sont différents, et en l'absence d'indication quant au rattachement de la soulte, celle-ci doit être répartie proportionnellement entre ces différents biens.

2.3.2 CONDITIONS D'EXIGIBILITE DU DROIT DE PARTAGE

Le droit partage doit être constaté par un écrit. Le ;droit de partage est un droit d'acte. Il n'est donc pas exigible en cas de partage verbal.

Il doit s'agir d'un véritable partage. Le partage est un acte qui met fin à l'indivision en répartissant les biens indivis entre les coindivisaires. Il est donc nécessaire que l'acte mette fin à l'indivision et que chaque copartagent reçoive un droit de propriété exclusif sur les biens mis dans son lot. Mais le droit de partage est exigible sur les partages partiels qui ne portent que sur une fraction des biens sociaux.

2.3.3 LIQUIDATION DU DROIT DE PARTAGE

Le droit de partage est liquidé sur la valeur de l'actif net partagé. Il frappe dont tous les biens et toutes les valeurs concernés par le partage, sous déduction, le cas échéant, du passif et des soultes.

Le passif déductible comprend toutes les dettes et charges qui grèvent la masse indivise. Il convient d'exclure également des bases du droit de partage le montant des biens ayant supporté un droit de mutation à titre onéreux.

Il est précisé que le droit de partage constitue une charge personnelle des associés qui ne peut être admise en déduction des bénéfices sociaux pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

CAS D'APPLICATION

I- LES DONNEES

La société à responsabilité limitée « XYZ » a été constituée entre deux associés Messieurs Raouf et Lotfi dont la part de chacun d'eux dans le capital est respectivement de 60 % et 40 %.

En vue de sa dissolution, cette société a cédé son fonds de commerce, ses stocks et ses créances et remboursé la totalité de ses dettes.

Après ces opérations il reste un actif comprenant

- Espèces	50.000 D	
- Immeuble n° 1 (immatriculé)	40.000 D	apporté par Mr. Raouf
- Immeuble n° 2 (immatriculé)	80.000 D	apporté par Mr. Lotfi
- Immeuble n° 3	60.000 D	apporté par Mr. Lotfi
- Immeuble n° 4	70.000 D	acquis par la société

Les immeubles apportés n'ont pas acquis des plus values, au moment du partage,

- Mr. Raouf a repris l'immeuble n° 1, l'immeuble n° 2 ainsi que l'immeuble n° 4 ;
- Mr. Lotfi a repris l'immeuble n° 3 avec les espèces.

Travail à faire : Déterminer les droits dus sur la liquidation et le partage de l'actif net de la société.

II- LE CORRIGE

- Les droits dus à la dissolution : 100D
- Au partage

Masse à partager : 300.000

La part de Mr. Raouf: $300.000 \times 60 \% = 180.000$

L'actif repris par Mr. Raouf : $40.000 + 80.000 + 70.000 = 190.000$

La part de Mr. Lotfi : $300.000 \times 40 \% = 120.000$

L'actif repris par Mr. Lotfi: $60.000 + 50.000 = 110.000$

Donc Mr. Raouf doit payer une soulte de 10.000 D à Mr. Lotfi

1- Reprise par les associés

a- L'actif repris par Mr. Raouf

- Immeuble n° 1 : Reprise par Mr. Raouf de son apport

En application de la théorie de mutation conditionnelle, le droit de mutation n'est pas dû.

Toutefois, l'immeuble étant immatriculé, le droit de la conservation foncière est exigible.

- Immeuble n° 2 : Repris par Mr. Raouf d'un immeuble apporté par un autre associé.

Le droit de mutation à titre onéreux est dû ainsi que le droit de conservation foncière.

- Immeuble n° 4 : Reprise par Mr. Raouf d'un acquêt social : Droit de partage.

b- L'actif repris par Mr. Lotfi

- L'immeuble n° 3

Reprise par Mr. Lotfi de son apport : Application de la théorie de mutation conditionnelle : aucun droit n'est dû.

- Espèces : Droit de partage.

2- Les droits exigibles

- **Droit de mutation à titre onéreux : Immeuble n° 2 : 80.000 D x 5 % = 4.000 D**

Droit de partage : Immeuble n° 4 : 70.000 D x 0.5 % = 350 D

Espèces : 50.000 D x 0.5 % = 250 D

Droit de conservation foncière

Immeuble 1: 40.000 D x 1 % = 400 D

Immeuble 2: 80.000 D x 1% = 800 D
1200 D

- **Soulte : 10.000 D x 5 % = 500 D**

- **Droit de timbre : 2 D /feuille.**