

DIFFUSION GENERALE
Documents Administratifs

0.1.0.0.1.2.

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2012/16
NOTE COMMUNE N° 16/2012

O B J E T : Commentaire des dispositions de l'article 37 de la loi n° 2012-1 du 16 mai 2012 portant loi de finances complémentaire pour l'année 2012 relatives à la prorogation de la période de déduction des déficits et à la clarification de leur champ d'application .

Annexe : Exemples d'application

R E S U M E

**Prorogation de la période de déduction
des déficits et clarification de leur champ d'application**

L'article 37 de la loi n° 2012-1 du 16 mai 2012 portant loi de finances complémentaire pour l'année 2012 a :

- 1- Prorogé la période de déduction des déficits d'exploitation constatés au titre d'un exercice donné **de quatre à cinq ans**.
- 2- Confirmé que la déduction **ne couvre pas les déficits résultant de la déduction des revenus ou bénéfiques** conformément à la législation fiscale en vigueur.

La prorogation s'applique **à partir de la date d'entrée en vigueur de la loi de finances complémentaire pour l'année 2012, soit à partir du 25 mai 2012**. A cet effet, elle s'applique aux déficits d'exploitation constatés :

- **au titre de l'exercice 2006 et des années ultérieures** pour les entreprises dont le délai de dépôt de la déclaration de leurs résultats enregistrés au titre de l'année 2011 est échu **à partir du 25 mai 2012**,
- **au titre de l'exercice 2007 et des années ultérieures** pour les entreprises dont le délai de dépôt de la déclaration de leurs résultats enregistrés au titre de l'année 2011 est échu **avant le 25 mai 2012**.

Dans le cadre du renforcement de l'assise financière des entreprises, l'article 37 de la loi n° 2012-1 du 16 mai 2012 portant loi de finances complémentaire pour l'année 2012 a prorogé la période de déduction des déficits reportables.

La présente note a pour objet de déterminer le régime fiscal des déficits d'exploitation et des amortissements différés compte tenu de l'apport de la loi de finances complémentaire pour l'année 2012 en la matière.

I- Régime fiscal des déficits et des amortissements différés

1. Période de déduction du déficit

1.a Principe : Report déficitaire limité à 5 ans

L'article 37 de la loi de finances complémentaire pour l'année 2012 a **prorogé la période de déduction des déficits de 4 à 5 ans.**

A cet effet, et conformément aux dispositions des articles 8 et 48 du code de l'IRPP et de l'IS, les déficits d'exploitation constatés au titre d'un exercice donné sont déductibles successivement des résultats des 5 années qui suivent l'année au titre de laquelle ils ont été constatés.

Les amortissements réputés différés en période déficitaire restent déductibles sans limite dans le temps.

La déduction s'effectue conformément à l'ordre suivant :

- Les déficits reportables,
- Les amortissements de l'exercice concerné,
- Les amortissements réputés différés provenant des exercices antérieurs.

Au cas où l'entreprise adopte un ordre d'imputation autre que celui susvisé, elle perd le droit au report de la quote part de la perte non imputée du fait de l'ordre qu'elle a adopté.

De même, les pertes et les amortissements différés dégagés au titre d'un exercice et non imputés sur les revenus ou sur les bénéfices réalisés au titre du premier exercice bénéficiaire qui suit ne peuvent plus être reportés, et ce, dans la limite des revenus et bénéfices réalisés au titre de l'exercice en question (exemple n° 1 en annexe).

1.b Exception : Report déficitaire dépassant 5 ans

Conformément à la législation fiscale en vigueur, les entreprises en difficultés économiques régies par les dispositions de la loi n° 95-34 du 17 avril 1995 **et bénéficiaires d'un abandon de créances** peuvent déduire les déficits enregistrés depuis plus de cinq ans des revenus exceptionnels qu'elles réalisent suite au bénéfice de l'abandon des créances dont elles sont redevables lorsque l'abandon bénéficie du régime fiscal spécifique prévu par le code de l'IRPP et de l'IS. Cette déduction couvre les déficits enregistrés depuis une période **ne dépassant pas dix ans à l'année de la déduction** et à condition que les exercices au titre desquels les déficits ont été enregistrés aient été certifiés par un commissaire aux comptes et sans que la certification ne comporte des réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt.

2. Conditions de déduction du déficit

La déduction du déficit est subordonnée à deux conditions, à savoir qu'il doit être réel et lié à l'identité de la personne qui l'a subi.

2.a Le déficit déductible doit être réel

Principe : le déficit reportable est le déficit dégagé par la comptabilité

Les articles 8 et 48 du code de l'IRPP et de l'IS stipulent que les pertes déductibles sont celles dégagées par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises. A cet effet, les pertes dégagées au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal et résultant de la déduction des revenus et bénéfices conformément à la législation fiscale en vigueur demeurent non concernées par la déduction. **Ce principe a été confirmé par l'article 37 de la loi de finances complémentaire pour l'année 2012** qui a précisé que le report des pertes ne couvre pas les déficits résultant de la déduction des revenus ou bénéfices, en vertu des dispositions du code de l'IRPP et de l'IS, dont notamment :

- les dividendes,
 - les intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles,
 - la plus-value provenant de la cession de certaines valeurs mobilières.
- (exemple n° 2 en annexe)

Exception : le déficit reportable peut être un déficit fiscal

Dans certains cas, le déficit reportable peut être constitué du déficit constaté au niveau de l'état de détermination du résultat fiscal et découlant, soit de la

correction des déficits comptables compte tenu de la législation fiscale, soit du retraitement fiscal d'un résultat comptable bénéficiaire.

*** Déficit comptable corrigé sur la base de la législation fiscale en vigueur**

Le déficit dégagé par la comptabilité peut être réduit au niveau de la détermination du résultat fiscal par la réintégration de certaines charges ou amortissements non déductibles fiscalement (exemple n° 3 en annexe).

*** Résultat comptable bénéficiaire retraité sur la base de la législation fiscale**

- Résultats comptables comportant les résultats des exploitations sises à l'étranger

Dès lors que les résultats des exploitations sises à l'étranger ne sont pas pris en considération pour la détermination du résultat fiscal conformément aux dispositions de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS, la déduction par les personnes morales soumises à l'IS des produits réalisés par leurs exploitations sises à l'étranger pour la détermination du résultat fiscal passible de l'IS, peut aboutir à l'enregistrement d'une perte déductible des résultats des cinq années qui suivent l'année de sa constatation (exemple n° 4 en annexe).

- Résultats comptables comportant reprise de provisions prises en compte dans la base imposable des années antérieures

La déduction au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal des provisions réintégrées aux résultats comptables, du fait qu'elles sont devenues sans objet, soit celles n'ayant pas bénéficié de la déduction de l'assiette imposable au titre de l'année de leur constitution, peut aboutir à l'enregistrement d'une perte. Cette perte est déductible des résultats des cinq années qui suivent celle de sa constatation (exemple n° 5 en annexe).

- Déduction des amortissements non déduits de la base imposable des années antérieures

La législation fiscale a fixé la limite des annuités d'amortissement déductibles pour la détermination du résultat fiscal en fonction des taux prévus par le décret n° 2008-492 du 25 février 2008, de ce fait, la déduction des annuités d'amortissements et qui ont été réintégrées aux résultats déclarés des années antérieures du fait de leur caractère d'amortissements excédentaires peut aboutir à

l'enregistrement d'une perte déductible des résultats des 5 années suivant celle de son enregistrement (exemple n° 6 en annexe).

→ **Sort des déficits absorbés par certains postes du bilan**

Dans certains cas la disparition des pertes du bilan du fait de leur résorption par certains postes du bilan ne met pas obstacle au droit de leur report, c'est le cas des pertes résorbées par la réduction du capital, ou imputées sur les réserves, ou sur les primes de fusion ou d'émission. Leur report reste admis dans les limites et conditions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Etant précisé que dans les cas susvisés, et lorsqu'il s'agit d'amortissements différés, ces derniers perdent le caractère d'amortissements différés, et restent donc reportables dans les mêmes conditions et limites prévues par la législation en vigueur pour les déficits d'exploitation. La période de leur déduction sera limitée à 5 ans qui commence à courir à partir de l'année qui suit celle de leur résorption.

Toutefois, les déficits résorbés par compensation avec le compte courant des associés n'étant plus à la charge de la société ne sont pas reportables sur les exercices ultérieurs.

2. b Le déficit déductible est lié à l'identité de la personne qui l'a subi

Principe : Le déficit enregistré par une entreprise ne peut être déduit que par la même entreprise

Il s'ensuit que :

- Pour les personnes physiques :

- En cas de cession, les pertes subies par le cédant ne sont pas déductibles au niveau du cessionnaire,
- En cas de décès, le déficit subi par le défunt jusqu'à la date du décès n'est pas déductible au niveau des personnes qui continuent l'exploitation.

- Pour les personnes morales :

En cas de transformation de la nature juridique d'une entreprise, et lorsqu'une telle transformation entraîne le changement du régime fiscal de l'entreprise transformée, le déficit subi par la société transformée n'est pas déductible au niveau de la nouvelle société.

Dans ce cadre, la transformation d'une société de capitaux en société de personnes ou inversement, même autorisée par les statuts, ne peut conférer à l'entreprise qui a pris la place de la société transformée le droit de déduire les pertes enregistrées par cette dernière.

Par contre, les transformations régulières d'entreprises n'entraînant pas le changement du régime fiscal de l'entreprise transformée ne met pas obstacle au droit de déduire les pertes subies avant la transformation de sa nature juridique (transformation d'une société à responsabilité limitée en une société anonyme...)

- Exception : Cas des déficits enregistrés par une entreprise et déduits par une autre entreprise

Il s'agit des cas suivants :

- Opérations de fusion ou de scission totale de sociétés

Les sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission totale de sociétés réalisée conformément aux dispositions du code de l'IRPP et de l'IS peuvent déduire les déficits et les amortissements différés enregistrés au niveau de la société absorbée ou de la société scindée et qui n'ont pas pu être déduits des résultats de l'année de la fusion ou de l'année de la scission totale de sociétés. La période de report des déficits reste limitée dans tous les cas au reliquat de la période de 5 ans suivant l'année de leur enregistrement par la société absorbée ou scindée. Les amortissements différés sont déductibles sans limitation dans le temps.

La déduction des déficits et des amortissements différés a lieu au niveau de sociétés ayant reçu les éléments d'actifs dans le cadre d'une opération de scission totale de sociétés proportionnellement à la répartition de l'actif net objet de la scission entre lesdites sociétés.

- Cas de groupe de sociétés qui opte pour le régime d'intégration fiscale des résultats

Le régime d'intégration fiscale des résultats permet à une société mère d'être imposée sur un résultat d'ensemble constitué par ses propres résultats et par ceux de ses filiales, ce qui permet la compensation entre les résultats bénéficiaires et les résultats déficitaires enregistrés au niveau de toutes les sociétés du groupe.

Par ailleurs, et en cas de sortie de l'une ou de plusieurs sociétés du régime d'intégration fiscale des résultats, les déficits enregistrés au titre des exercices concernés par le régime d'intégration par les sociétés sortantes et non encore déduits du résultat intégré ne sont plus déductibles de leurs résultats.

Lesdits déficits continuent à être déduits au niveau du résultat d'ensemble à déclarer par la société mère ou au niveau des résultats de la société mère s'il a été mis fin au régime de l'intégration fiscale des résultats, et ce, dans les limites et conditions prévues par la législation en vigueur.

- Cas des entités fiscalement transparentes

Les entités fiscalement transparentes (sociétés de personnes et assimilées) n'étant passibles ni de l'IR ni de l'IS, les résultats qu'elles enregistrent sont imposables au niveau des membres ou associés desdites entités chacun proportionnellement à ses droits dans la société ou groupement. Parallèlement les déficits qu'elles enregistrent restent reportables au niveau de ces derniers selon les mêmes droits.

II- Date d'application de la prorogation du report déficitaire à cinq ans

Les dispositions de l'article 37 de la loi de finances complémentaire pour l'année 2012 relatives à la prorogation de la période de déduction des déficits d'exploitation sont applicables **à partir du 25 mai 2012**.

Il s'ensuit que cette mesure s'applique aux :

- déficits d'exploitation constatés **au titre de l'exercice 2006 et des années ultérieures** pour les entreprises dont le délai de dépôt de la déclaration de ses résultats réalisés au titre de l'année 2011 est échu **à partir du 25 mai 2012**, il s'agit des :

- Personnes physiques :
 - Prestataires de services,
 - qui exercent une activité industrielle,
 - qui exercent une profession non commerciale,
 - qui réalisent des bénéfices d'exploitation agricole ou de pêche,

 - Personnes morales : Les entreprises qui clôturent leur bilan à une date autre que le 31 décembre 2011 et dont le délai de déclaration de leurs résultats est échu à partir du 25 mai 2012.
- déficits d'exploitation constatés **au titre de l'exercice 2007 et des années ultérieures** pour les entreprises dont le délai de dépôt de la déclaration de leurs résultats enregistrés au titre de l'année 2011 est échu **avant le 25 mai 2012**, il s'agit des :
- Commerçants personnes physiques,
 - personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés.

La présente note annule et remplace toutes les notes communes ayant traité du régime fiscal des déficits et notamment les notes communes n° 10/1993 et n° 27/2003.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

signé : Hbiba JRAD LOUATI

Annexe à la note commune n° 16/2012

Exemples d'application

Exemple n° 1 :

Soit une société passible de l'IS qui a constaté au titre de l'exercice 2011 des pertes de 250.000 D dont 100.000 D représentant des amortissements réputés différés.

Si on suppose que la société en question ait réalisé au titre de l'exercice 2012 un résultat bénéficiaire de 170.000 D et qu'elle ait décidé de réinvestir totalement ce bénéfice, elle perd définitivement le droit de reporter lesdits déficits et amortissements dans la limite du bénéfice réalisé au titre de l'exercice 2012, soit 170.000 D.

Ainsi, le reliquat des amortissements réputés différés constatés au titre de l'exercice 2012, soit 80.000 D, reste reportable sur les premiers résultats bénéficiaires des années ultérieures sans limitation dans le temps.

Exemple n° 2 :

Supposons qu'une société anonyme ait enregistré au titre de l'année 2011 un résultat comptable bénéficiaire de 80.000 D et une perte fiscale de 50.000 D qui découle de la déduction:

- des dividendes pour un montant de 60.000 D provenant de sa participation au capital d'une SARL établie en Tunisie,
- d'une plus-value pour un montant de 70.000 D provenant de la cession d'actions cotées à la bourse de valeurs mobilières de Tunis acquises en 2008.

Dans ce cas et dès lors que les résultats de la société au niveau de la comptabilité sont bénéficiaires, et que les pertes enregistrées proviennent de la déduction des revenus et bénéfices conformément à la législation fiscale en vigueur. Les déficits enregistrés au titre de l'année 2011 ne sont pas déductibles des résultats des années ultérieures.

Exemple n° 3 :

Supposons qu'une entreprise ait enregistré au titre d'un exercice « N » un résultat comptable déficitaire de 500.000 D. Ce déficit tient compte de la déduction :

- d'un amortissement d'une voiture de tourisme d'une puissance fiscale de 11 CV de 5.000 D,
- de dons attribués à des organismes qui ouvrent droit à la déduction totale des dons et subventions de l'ordre de 30.000 D. L'état des dons en question n'a pas été joint à la déclaration annuelle de l'impôt,
- des pénalités de retard de l'ordre de 120.000 D pour infraction à la législation relative à la sécurité sociale.

Dans ce cas, le déficit concerné par le report de 5 ans est déterminé comme suit :

$$- 500.000 \text{ D} + 5.000 \text{ D} + 30.000 \text{ D} + 120.000 \text{ D} = - \mathbf{345.000 \text{ D}}$$

Exemple n° 4 :

Supposons qu'une société anonyme ait enregistré au titre de l'année 2010 un résultat global net bénéficiaire de 1.500 MD.

Supposons que ce résultat prenne compte des résultats d'une exploitation sise à l'étranger, et ce à raison de 1.200 MD pour les charges et de 4.350 MD pour les produits.

Dans ce cas, le résultat fiscal est déterminé comme suit :

$$1.500 \text{ MD} - 4.350 \text{ MD} + 1.200 \text{ MD} = \mathbf{\text{perte de } 1.650 \text{ MD}}$$

Cette perte est reportable successivement des résultats des exercices 2011, 2012, 2013, 2014 et 2015.

Exemple n° 5 :

Supposons qu'une société anonyme ait enregistré au titre de l'année 2010 des résultats comptables **bénéficiaires** de 850.000 D. Supposons que ces résultats prennent en considération la réintégration des provisions qui ont été constituées en 2007 au titre :

- des créances douteuses pour 320.000 D qui n'ont pas fait l'objet d'une action en justice,
- des risques et charges de 250.000 D,
- de la dépréciation de la valeur de parts sociales de 150.000 D,
- de la dépréciation de stock de produits semi finis de 300.000 D.

Dans ce cas, le résultat fiscal de l'année 2010 est déterminé comme suit :

$$850.000 \text{ D} - (320.000 \text{ D} + 250.000 \text{ D} + 150.000 \text{ D} + 300.000 \text{ D}) = \text{perte de } \mathbf{170.000 \text{ D}}$$

Cette perte est reportable successivement sur les résultats des années 2011, 2012, 2013, 2014 et 2015.

Exemple n° 6 :

Soit une société qui a réalisé au titre de l'exercice 2013 un résultat comptable bénéficiaire de 100.000 D. Si on suppose que ladite entreprise ait acquis un immeuble en date du 1^{er} janvier 2008 pour 850.000 D dans le cadre d'un contrat de leasing d'une durée de 5 ans et qu'elle ait constaté des amortissements au titre de l'immeuble sur la base de la durée du contrat de leasing.

Dans ce cas et dès lors que la durée minimale d'amortissement pour les immeubles objet d'un contrat de leasing a été fixée par le décret n°2008-492 à 7 ans, les amortissements excédentaires ont fait l'objet de réintégration aux résultats des exercices de 2008 à 2012. La déduction des amortissements au titre des années qui suivent l'exercice 2012 aura lieu au niveau de l'état de détermination du résultat fiscal.

Dans ce cas, le résultat fiscal de l'exercice 2013 est déterminé comme suit :

Résultat comptable :	100.000,000 D
Déduction des amortissements relatifs à l'immeuble objet du contrat de leasing :	<u>121.428,571 D</u>
Résultat fiscal déficitaire	-21.428,571 D

Ce déficit est reportable successivement sur les résultats des années 2014, 2015, 2016, 2017 et 2018.