

***DIFFUSION GENERALE***

0.1.0.0.1.2.

**Documents Administratifs**

\*\*\*\*\*

(IMPOTS)

**Texte n° DGI 2007/67****NOTE COMMUNE N° 32/2007**

**O B J E T** : Commentaire des dispositions des articles 12 et 20 de la loi n°2006-85 du 25 décembre 2006, portant loi de finances pour l'année 2007 relatives à l'encouragement des opérations d'apport des entreprises individuelles.

**ANNEXE** : Décret n°2007-1266 du 21 mai 2007 relatif à la fixation des motifs de l'arrêt de l'activité non imputables à l'entreprise.

**R E S U M E****Encouragement des opérations d'apport  
d'entreprises individuelles dans le capital de sociétés**

1. L'article 12 de la loi de finances pour l'année 2007 a étendu le régime de fusion des sociétés aux opérations d'apport d'entreprise individuelle dans le capital de sociétés soumises à l'IS et ce, par :

**1-1-** la déduction de la plus-value provenant de l'apport des éléments d'actifs autres que les biens et valeurs faisant l'objet de l'exploitation, des résultats de l'entreprise individuelle, et

**1-2-** la réintégration de la plus-value déduite aux résultats de la société bénéficiaire de l'apport dans la limite de 50% de son montant sur la base du cinquième annuellement.

Le bénéfice de ce régime est subordonné à la continuité de l'exploitation de l'entreprise objet de l'apport par la société bénéficiaire de l'apport pendant une période de trois ans au moins à compter du premier janvier de l'année qui suit celle de l'apport.

**2.** L'article 20 de la loi susvisée a prévu :

**2-1-** la non régularisation de la TVA en cas de cession des bâtiments, équipements ou matériels avant la fin de la période minimale de détention qui rend le droit à déduction définitif et ce notamment dans le cadre de l'apport d'une entreprise individuelle dans le capital d'une société.

**2-2-** que le bénéfice de la mesure est subordonné notamment à la communication par l'entreprise objet de l'apport au bureau de contrôle des impôts compétent pendant le mois qui suit celui au cours duquel l'apport a eu lieu d'un état comportant notamment les mentions suivantes :

- la désignation des bâtiments, équipements et matériels objet de l'apport,
- la date de leur acquisition,
- le prix d'acquisition hors TVA,
- le taux et le montant de la TVA ayant fait l'objet de déduction ou de suspension au titre desdits biens,
- le pourcentage de déduction pour les entreprises partiellement soumises à la TVA.

**2-3-** l'obligation de régularisation de la TVA déduite ou suspendue au niveau de l'entreprise objet de l'apport et ce dans le cas où l'entreprise bénéficiaire de l'apport cesse son activité ou procède à la cession des bâtiments, équipements ou matériels durant la période minimale de détention.

**3.** Le régime de faveur en matière d'apport d'une entreprise individuelle au capital de sociétés s'applique aux opérations d'apport réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Les articles 12 et 20 de la loi n°2006-85 du 25 décembre 2006 portant loi de finances pour l'année 2007, ont prévu des dispositions relatives à l'encouragement des opérations d'apport d'entreprises individuelles dans le capital de sociétés soumises à l'IS en matière de plus-value d'apport et de TVA.

La présente note a pour objet de commenter les dispositions en question.

## **I. EN MATIERE D'IMPOTS DIRECTS**

### **1. Teneur de la mesure**

L'article 12 de la loi de finances pour l'année 2007 a étendu le régime de fusion de sociétés aux opérations d'apport d'une entreprise individuelle dans le capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés **en ce qui concerne la plus-value résultant de l'apport**. A ce titre :

- la plus-value provenant de l'apport des éléments d'actif à l'exception des biens et valeurs faisant l'objet de l'exploitation est déductible des résultats de l'entreprise individuelle apporteuse, et
- ladite plus-value est réintégrée aux résultats de la société bénéficiaire de l'apport dans la limite de 50% de son montant sur la base du cinquième annuellement.

(Cf NC n°12/2001).

**Etant précisé que le régime fiscal relatif aux opérations de fusion de sociétés ne s'applique pas aux opérations d'apport d'entreprise individuelle, et ce en ce qui concerne :**

- **les provisions,**
- **les amortissements différés et les déficits enregistrés au niveau de l'entreprise objet de l'apport,**
- **le délai de dépôt de la déclaration de cessation d'activité de l'entreprise objet de l'apport.**

Il s'ensuit que :

- les provisions constituées et déduites pour la détermination des résultats imposables des exercices précédents celui de l'apport par l'entreprise individuelle apporteuse sont réintégrées aux résultats imposables de l'année de l'apport,
- les déficits et les amortissements réputés différés en périodes déficitaires enregistrés au niveau de l'entreprise individuelle apporteuse et qui n'ont pas pu être déduits ne sont pas reportables au niveau de la société bénéficiaire de l'apport,
- l'entreprise individuelle apporteuse doit déposer la déclaration de cessation d'activité dans les quinze jours de la date de l'apport.

## 2. Conditions pour le bénéfice de la déduction de la plus-value provenant des opérations d'apport

Le bénéfice du régime fiscal de faveur des opérations d'apport d'une entreprise individuelle dans le capital de sociétés soumises à l'IS est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- l'entreprise individuelle objet de l'apport doit être soumise à **l'impôt sur le revenu selon le régime réel** y compris le régime réel basé sur des obligations comptables simplifiées,
- les actifs objet de l'apport doivent être **inscrits au bilan à la date de l'apport**. Cette condition est considérée satisfaite pour le fonds de commerce créé par l'entreprise.
- la société bénéficiaire de l'apport doit **poursuivre** l'exploitation de l'entreprise objet de l'apport pendant une période de **trois ans** au moins à compter du premier janvier de l'année qui suit celle de l'apport.

En cas d'arrêt de l'exploitation de l'entreprise objet de l'apport avant l'expiration des trois ans suivant celle de l'apport, l'entreprise individuelle bénéficiaire de la déduction serait dans l'obligation de payer l'impôt non acquitté au titre de la plus-value d'apport déduite majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur.

Toutefois, l'impôt et les pénalités de retard ne seront pas exigibles en cas de non respect de la condition de poursuite de l'activité pour des motifs qui ne sont pas imputables à la société bénéficiaire de l'apport fixés par le décret n°2007-1266 du 21 mai 2007 annexé à la présente note.

### Exemple :

Soit un exploitant d'une entreprise individuelle soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime réel qui a décidé de modifier la forme juridique de son entreprise d'une entreprise individuelle en une société unipersonnelle à responsabilité limitée, l'opération est réalisée le 1<sup>er</sup> avril 2007 moyennant l'apport de son entreprise individuelle dans le capital d'une société constituée à cet effet.

Supposons que l'entreprise individuelle ait réalisé au cours de la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2007 au 1<sup>er</sup> avril de la même année un résultat net de 996.000D et ce compte tenu :

- d'une plus-value de 50.000D au titre de l'apport des équipements et du matériel,
- d'une plus-value de 190.000D au titre de l'apport d'un immeuble

- d'une plus-value de 250.000D au titre de l'apport d'un fonds de commerce constitué par l'entreprise,
- d'une plus-value de 130.000D au titre de l'apport du stock de marchandises destiné à la vente,
- d'une plus-value de 7.500D provenant de l'apport d'actions cotées en bourse.

Dans ce cas, et étant donné que la cession est réalisée dans le cadre d'une opération d'apport d'une entreprise individuelle dans le capital d'une société, le revenu imposable au titre de l'année de l'apport pour l'entreprise individuelle est déterminé comme suit :

- résultats réalisés au titre de la période allant du 1 <sup>er</sup> janvier 2007 au 1 <sup>er</sup> avril 2007	996 000D
- déduction de la plus-value provenant de l'apport de l'entreprise individuelle :	
* équipement et matériel	- 50 000D
* immeuble	- 190 000D
* fonds de commerce	- 250 000D
* actions cotées en bourse	- 7 500D
- résultats imposables	498 500D

La plus-value provenant de l'apport du stock de marchandises destiné à la vente n'est pas déductible et ce conformément à l'article 12 de la loi de finances pour l'année 2007.

La plus-value ayant été déduite des résultats de l'entreprise individuelle est réintégrée dans la limite de 50% au niveau de la société bénéficiaire de l'apport à l'exception de celle provenant de l'apport d'actions cotées en bourse et ce, sur la base du cinquième annuellement comme suit :

- la plus-value déduite :  
 $50\,000D + 190\,000D + 250\,000D = 490\,000D$
- quote part de la plus-value à réintégrer annuellement :  
 $(490\,000D \times 50\%) \times 1/5 = 49\,000D$

## II. EN MATIRE DE TVA

### 1. Teneur de la mesure

L'article 20 de la loi n°2006-85 du 25 décembre 2006 portant loi de finances pour l'année 2007 a prévu **la non régularisation de la TVA** en cas de cession des bâtiments, équipements ou matériels avant la fin de la période de 10 ans à partir de la date d'acquisition s'il s'agit de bâtiments, et de 5 ans s'il s'agit d'équipements

ou matériels et ce dans le cas de l'apport portant sur une entreprise individuelle dans le capital d'une société.

Etant noté que ladite mesure ne concerne pas les marchandises et les terrains. En effet, les opérations de cession de marchandises demeurent soumises à la TVA, de même la cession des terrains donne lieu à la régularisation intégrale de la TVA initialement déduite.

## **2. Conditions de bénéfice de la mesure**

Le bénéfice de la mesure est subordonné au respect des conditions suivantes:

### **a) Au niveau de l'entreprise objet de l'apport**

L'entreprise objet de l'apport doit communiquer au bureau de contrôle des impôts compétent pendant le mois qui suit celui au cours duquel l'apport a eu lieu un état comportant notamment les mentions suivantes :

- la désignation des bâtiments, équipements et matériels objet de l'apport,
- la date de leur acquisition,
- le prix d'acquisition hors TVA,
- le taux et le montant de la TVA ayant fait l'objet de déduction ou de suspension au titre desdits biens,
- le pourcentage de déduction pour les entreprises partiellement soumises à la TVA.

### **b) Au niveau de l'entreprise bénéficiaire de l'apport (Article 9 du code de la TVA)**

L'entreprise bénéficiaire de l'apport des équipements, matériels ou bâtiments doit être assujettie à la TVA, et il faut :

- que les bâtiments, équipements ou matériels objet de l'apport soient utilisés dans la réalisation d'une activité soumise à la TVA,
- que lesdits bâtiments, équipements ou matériels soient nécessaires à l'activité de l'entreprise bénéficiaire de l'apport.

## **3. Cas de régularisation au niveau de l'entreprise bénéficiaire de l'apport**

Dans le cas de cessation d'activité ou de cession des bâtiments, équipements ou matériels par l'entreprise bénéficiaire de l'apport avant la fin de la durée minimale de détention qui rend le droit de déduction définitif, l'avantage est remis en cause et par conséquent il y a lieu d'effectuer la régularisation de la taxe initialement déduite ou ayant fait l'objet de suspension.

La période de 5 ans pour les équipements ou matériels et de 10 ans pour les bâtiments est décomptée à partir de la date d'acquisition des biens concernés au niveau de l'entreprise individuelle objet de l'apport et compte tenu de la période de détention supplémentaire au niveau de l'entreprise bénéficiaire de l'apport.

Dans ce cas, l'entreprise bénéficiaire de l'apport est tenue de payer le montant de la TVA diminué d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention **au niveau des deux entreprises** s'il s'agit d'équipements ou de matériels, et d'un dixième par année civile ou fraction d'année civile de détention s'il s'agit de bâtiments.

Ceci étant il y a lieu de souligner que dans le cas où l'entreprise objet de l'apport est **partiellement assujettie** à la TVA, le droit à déduction au niveau de l'entreprise bénéficiaire de l'apport est remis en cause dans la limite **du montant de la taxe effectivement déduite** par l'entreprise objet de l'apport c'est-à-dire en tenant compte de la déduction partielle, diminué d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention pour les équipements ou matériels et d'un dixième pour les bâtiments.

### Exemple :

1- Supposons qu'une entreprise individuelle « A » partiellement assujettie à la TVA soit cédée en date du 12 février 2007 dans le cadre d'un apport dans le capital d'une société « B » assujettie à la TVA.

L'entreprise « A » possède à la date de la cession les biens suivants :

	<b>Date d'acquisition</b>	<b>Prix d'achat hors TVA</b>	<b>Taux de la TVA</b>	<b>Pourcentage de déduction</b>
<b>Matériel informatique</b>	3 mars 2006	20 000 dinars	10%	80%
<b>Camion</b>	2 avril 2003	70 000 dinars	18%	70%

Dans ce cas, l'entreprise « A » n'est pas tenue de régulariser la TVA au titre des biens objet de la cession.

2- Supposons que la société « B » cède le matériel informatique et le camion à une autre entreprise en date du 15 septembre 2008.

Dans ce cas, la société « B » doit :

#### **a- pour le matériel informatique**

Régulariser la TVA comme suit:

- la TVA déduite au niveau de l'entreprise « A » :  
 $(20\,000D \times 10\%) \times 80\% = 1\,600$  dinars

- la période globale de détention au niveau des deux entreprises : du 3 mars 2006 au 15 septembre 2008. La régularisation de la TVA s'effectue dans la limite de deux cinquièmes.
- La TVA à payer au trésor :  
 $1\ 600D \times \frac{2}{5} = 640$  dinars

L'entreprise « B » doit mentionner le montant de la TVA objet de la régularisation sur le document de cession pour que l'entreprise cessionnaire puisse déduire la TVA conformément à la législation en vigueur.

#### **b- Pour le camion**

Puisque la période de détention globale au niveau des deux entreprises excède 5 ans (du 2 avril 2003 au 12 septembre 2008) alors l'entreprise « B » n'est pas tenue de régulariser la TVA au titre de l'opération de cession du camion.

### **III. DATE D'EFFET DE LA MESURE**

Conformément aux dispositions de l'article 88 de la loi n°2006-85 du 25 décembre 2006 portant loi de finances pour l'année 2007, les dispositions de ladite loi s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007. Ainsi, le régime de faveur en matière d'apport d'une entreprise individuelle dans le capital des sociétés s'applique aux opérations d'apport réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007.

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

**Signée : Emna GHARBI**

## ANNEXE A LA NOTE COMMUNE N° 32/2007

### **Décret n° 2007-1266 du 21 mai 2007 relatif à la fixation des motifs de l'arrêt de l'activité non imputables à l'entreprise.**

Le Président de la République,

Sur proposition du Ministre des Finances,

Vu le code des obligations et des contrats,

Vu le code de commerce, tel que modifié et complété par les textes subséquents, et notamment la loi n° 2003-31 du 28 avril 2003,

Vu le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés,

Vu le code des droits d'enregistrement et de timbre,

Vu la loi n° 2006-85 du 25 décembre 2006 portant loi de finances pour l'année 2007,

Vu l'avis du Ministre de la justice et des droits de l'homme,

Vu l'avis du Ministre de l'Industrie, de l'Energie et des Petites et Moyennes Entreprises,

Vu l'avis du Ministre du commerce et de l'artisanat,

Vu l'avis du Tribunal Administratif.

Décète :

**Article premier :** Sont considérés des motifs non imputables à l'entreprise de nature à l'empêcher de poursuivre son activité au sens des dispositions du dernier paragraphe du paragraphe III de l'article 11 bis, du numéro 19 de l'article 38, des paragraphes I et II de l'article 39 quater et paragraphes I et II de l'article 48 quater du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, du paragraphe VIII de l'article 23, du paragraphe II de l'article 52 bis et du paragraphe II de l'article 52 ter du code des droits d'enregistrement et de timbre, les motifs suivants :

1 - la cession de l'entreprise à un tiers dans le cadre du règlement judiciaire au sens de la loi n° 95-34 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises

en difficultés économiques telle que modifiée et complétée par les textes subséquents.

2 - les cas de force majeure indépendante des faits de l'entreprise prouvés conformément à la loi et qui empêchent l'entreprise de poursuivre son activité.

3 - l'union des créanciers et le concordat par abandon d'actif par le failli dans le cadre de la faillite conformément aux dispositions du code de commerce, à l'exception des cas de banqueroutes.

**Article 2 :** Le Ministre des Finances est chargé de l'exécution du présent décret qui sera publié au Journal Officiel de la République Tunisienne.

Tunis, le 21 mai 2007