

## **Annexe 1 à la note commune n°14/2015**

### **Exemples d'illustration**

#### **Exemple 1 :**

Supposons qu'une société anonyme « A » ait absorbé une autre société anonyme « B » et que l'opération ait pris effet le 2 juillet 2015.

Supposons que la société absorbée « B » ait réalisé au titre de la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 2 juillet 2015 un résultat net de 950.000D, ce résultat tient compte d'une plus-value de fusion de :

- 240.000D au titre des équipements,
- 300.000D au titre d'un immeuble,
- 110.000D au titre des stocks,
- 70.000D au titre d'actions et de parts sociales que la société absorbée détenait dans le capital d'autres sociétés par l'intermédiaire d'une SICAR.

On suppose que la société « B » ait constitué et déduit de ses résultats des années antérieures à l'année de la fusion :

- des provisions pour créances douteuses couvrant le montant total desdites créances pour un montant de 150.000D, ces créances sont reprises par la société « A » pour une valeur nulle (0 dinars).
- des provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente, le prix de revient des stocks étant de 250.000 D. Les provisions constituées et déduites à ce titre étant de 110.000 D, lesdits stocks ont été repris par la société « A » pour une valeur de 180.000 D.

Dans ce cas, les conséquences fiscales de l'opération de fusion au niveau de la société absorbée et au niveau de la société ayant reçu les éléments d'actif sont les suivantes:

### **a- Au niveau de la société absorbée**

Le bénéfice imposable de l'exercice 2015 est déterminé comme suit :

- résultat net enregistré au titre de la période allant du 1 <sup>er</sup> janvier 2015 au 2 juillet 2015	950.000D
a- déduction de la plus-value de fusion au titre:	
▪ des équipements	240.000D
▪ de l'immeuble	300.000D
▪ des actions et des parts sociales détenues par l'intermédiaire d'une SICAR	70.000D
b- déduction des provisions n'ayant pas perdu leur objet <sup>(1)</sup> pour:	
▪ créances douteuses	150.000D <sup>(2)</sup>
▪ dépréciation des stocks destinés à la vente	70.000 D <sup>(2)</sup>
- résultat imposable	120.000 D

### **b- Au niveau de la société ayant reçu les éléments d'actif**

Les plus-values de fusion et les provisions déduites par la société « B » auront le traitement fiscal suivant :

#### **b-1- pour les plus-values**

- Réintégration de 50% de leur montant soit :
  - au titre des équipements : 120.000D ( $240.000D \times 50\%$ ) à raison de 24.000D par an à partir de l'année 2015.
  - au titre de l'immeuble : 150.000D ( $300.000D \times 50\%$ ) à raison de 30.000D par an à partir de l'année 2015.
- **Non réintégration au niveau de la société « A » de la plus-value de 70.000D relative aux actions et aux parts sociales détenues par la société « B » dans**

---

<sup>(1)</sup> Ces provisions ayant été réintégrées dans le résultat comptable.

<sup>(2)</sup> La partie n'ayant pas perdu son objet correspond à la quote-part dépréciée de la créance et du stock à la date de la fusion.

**le capital d'autres sociétés par l'intermédiaire d'une SICAR car ladite plus-value est déductible même en cas de cession de ces titres par la SICAR pour le compte de la société « B ».**

### **b-2- pour les provisions**

Les provisions au titre des créances douteuses (150.000 D) et au titre des stocks destinés à la vente (70.000 D) n'ayant pas perdu leur objet doivent être inscrites à son bilan et réintégrées dans ses résultats imposables de l'année au cours de laquelle ces provisions deviennent sans objet.

### **Exemple 2 :**

Si on reprend les données de l'exemple 1 et on suppose que la société absorbée « B » soit implantée dans une zone de développement régional et qu'elle soit entrée en activité depuis l'année 2010. Dans ce cas, les conséquences fiscales sont les suivantes :

#### **a- au niveau de la société « B » absorbée**

- résultat net enregistré au titre de la période allant du 1 <sup>er</sup> janvier 2015 au 2 juillet 2015	950.000D
a- déduction de la plus-value de fusion au titre:	
▪ des équipements	240.000D
▪ de l'immeuble	300.000D
▪ des actions et des parts sociales détenues par l'intermédiaire d'une SICAR	70.000D
▪ des stocks (en tant que produit provenant du développement régional)	110.000D
b- déduction des provisions n'ayant pas perdu leur objet pour:	
▪ créances douteuses	150.000D
▪ dépréciation des stocks destinés à la vente	70.000 D
- résultat imposable	10.000 D

**b- Au niveau de la société «A » ayant reçu les éléments d'actif**

▪ **Réintégration de :**

- 50% de la plus-value de l'immeuble : 150.000D (300.000D × 50%), à raison de 30.000D par an à partir de l'exercice 2015.

▪ **Non réintégration de la plus-value de:**

- 240.000D au titre des équipements car la société « B » absorbée bénéficie de la déduction de la plus value de cession de ses équipements au même titre que ses bénéfices provenant de l'activité.

- 70.000D sur apport d'actions et de parts sociales détenues par la société « B » dans le capital d'autres sociétés par l'intermédiaire d'une SICAR, car ladite plus-value est déductible en cas de cession de ces titres par la SICAR.

**Exemple 3 :**

Reprenons les données de l'exemple 1 et supposons que le résultat de l'exercice 2015 de la société absorbée soit déficitaire de 800.000 D dont 150.000D à titre d'amortissements différés. Lesdits déficits et amortissements sont enregistrés au titre de l'exercice 2010.

Si on suppose que le résultat de l'exercice de la société « A » ayant reçu les éléments d'actif au titre de 2015 soit bénéficiaire de 550.000 D, les conséquences fiscales de l'opération de fusion seront les suivantes :

- 1- Les plus values enregistrées dans le cadre de l'opération de fusion par absorption ne seraient pas réintégrées.
- 2- Les déficits et les amortissements différés enregistrés au titre de l'exercice de la fusion par absorption sont déductibles comme suit :

Résultat imposable au titre de l'exercice de l'absorption :

550.000 D - 650.000D = -100.000 D (ce déficit n'est plus reportable car il a dépassé les 5 ans : 2011, 2012, 2013, 2014, 2015)

Par contre les amortissements différés soit 150.000 D restent déductibles indéfiniment.

#### **Exemple 4 :**

Reprenons les données de l'exemple précédent et supposons que la société anonyme « B » soit scindée en deux sociétés anonymes « A » et « C ».

Les éléments d'actif nets ait été réalisé à raison de 60% à la société « A » et à raison de 40% à la société « C ».

Dans ce cas, les déficits et les amortissements réputés différés en périodes déficitaires seraient répartis entre les deux sociétés « A » et « C » en fonction de la proportion de l'actif net revenant à chacune d'elle, et ce, comme suit :

#### **\* En ce qui concerne les pertes**

- au niveau de la société « A » :  $650.000D \times 60\% = 390.000D$

- au niveau de la société « C » :  $650.000D \times 40\% = 260.000D$

#### **\* En ce qui concerne les amortissements différés**

- au niveau de la société « A » :  $150.000D \times 60\% = 90.000D$

- au niveau de la société « C » :  $150.000D \times 40\% = 60.000D$

#### **Exemple 5 :**

Reprenons les données de l'exemple 2 et supposons qu'en date du 20 avril 2017, la société « A » soit totalement scindée en 3 sociétés anonymes avec l'hypothèse que les provisions au titre des créances douteuses acquises dans le cadre de l'opération de fusion ayant eu lieu en 2015 aient perdu leur objet au cours de l'exercice 2016.

Dans ce cas, et étant donnée que la société « A » qui a reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion avec la société « B » en 2015, a réalisé une opération de scission avant la fin du délai de 3 ans, soit avant le 31 décembre 2018, elle serait dans l'obligation de payer l'IS non acquitté par la société « B » en vertu du régime fiscal de faveur prévu pour les opérations de

fusion ainsi que les pénalités de retard dues conformément à la législation fiscale en vigueur.

La régularisation de sa situation aura lieu par le dépôt de déclarations rectificatives au titre des exercices 2015 et 2016.

Si on suppose que ses résultats imposables de l'exercice 2015 soit de 800.000 D et de 530.000 D pour l'exercice 2016, la régularisation de la situation a lieu comme suit:

▪ **Pour l'exercice 2015 :**

Il y a lieu de réintégrer dans ses résultats imposables :

- la plus-value au titre de l'immeuble qu'elle a reçu dans le cadre de l'opération de fusion soit : 300.000 D
- les provisions pour créances douteuses pour un montant de 150.000D et au titre de stocks destiné à la vente pour un montant de 70.000 D non réintégrées aux résultats de la société absorbée de l'année de la fusion.

Il va sans dire qu'aucune régularisation n'aura lieu pour la plus-value relative aux équipements et aux actions et parts sociales détenues par l'intermédiaire de la SICAR et pour la plus-value relative aux stocks s'agissant de plus-values non imposables en vertu des dispositions du droit commun.

De ce fait le total des réintégrations est de :  $300.000D + 150.000D + 70.000D = 520.000D$

<b>Bénéfice imposable déclaré</b>	800.000D
<b>à réintégrer :</b>	
1- la plus-value correspondant à l'immeuble (300.000D) diminuée de 1/5 déjà réintégré dans les résultats de 2015 soit : [300.000D- 30.000D]	270.000D
2- les provisions :	
- pour créances douteuses	150.000D
- pour stocks destiné à la vente	70.000D
<b>Bénéfice imposable</b>	1.290.000D
<b>IS dû</b> (1290.000D x 25% )	322.500D
<b>IS payé</b> (800.000 D x 25%)	200.000D
<b>Différentiel d'IS à payer</b> (322.500D-200.000D)	122.500D

Ce différentiel sera majoré des pénalités de retard exigibles selon la législation en vigueur. Elles sont décomptées à partir du premier jour qui suit la date limite prévue par l'article 58 du code de l'IRPP et de l'IS pour le dépôt de la déclaration de cessation de l'activité **soit 15 jours de l'opération de fusion.**

Les pénalités de retard pour les plus-values réintégréées avant la remise en cause du régime de faveur soit 1/5<sup>e</sup> de la plus-value de l'immeuble réintégréée dans les résultats de l'exercice de 2016 et les provisions pour créances douteuses reprises en 2016 seront décomptées à partir de l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de la cessation d'activité par la société absorbée jusqu'à la date du dépôt de la déclaration de l'IS au titre de l'exercice 2016 par la société ayant reçu les éléments d'actif.

▪ **Pour l'exercice 2016 :**

La société « A » reste par ailleurs tenue de souscrire la déclaration rectificative au titre de l'exercice 2016, les résultats dudit exercice seront diminués de :

- 30.000D représentant le 1/5<sup>e</sup> de la plus-value de l'immeuble réintégréée
- 150.000D représentant les provisions réintégréées suite au recouvrement des créances douteuses.

La régularisation de ses résultats imposables au titre de l'exercice 2016 a lieu comme suit :

Bénéfice imposable déclaré	530.000D
A déduire :	30.000D
	<u>150.000D</u>
<b>Bénéfice imposable</b>	<b>350.000D</b>
<b>IS payé : 530.000 D x 25%</b>	<b>132.500D</b>
<b>IS dû : 350.000 D x 25%</b>	<b><u>87.500D</u></b>
<b>Crédit d'IS restituable</b>	<b>45.000D</b>