

**DIFFUSION GENERALE**

0.1.0.0.1.2.

**Documents Administratifs**

\*\*\*\*\*

(IMPOTS)

**Texte n° DGI 2002/24****NOTE COMMUNE N° 11/2002**

**O B J E T :** Commentaire des dispositions des articles 72 et 73 de la loi n°2001-123 du 28 décembre 2001 portant loi de finances pour l'année 2002.

**R E S U M E**

**Imposition de la plus-value de cession du fonds de commerce  
par les personnes physiques soumises  
au régime forfaitaire d'imposition**

La loi n°2001-123 du 28 décembre 2001, portant loi de finances pour l'année 2002 a prévu:

1. l'imposition de la plus-value de cession du fonds de commerce, réalisée par les personnes physiques soumises au régime forfaitaire d'imposition, selon le barème de l'IR prévu par l'article 44 du code de l'IRPP et de l'IS sans que l'IR dû sur le résultat net aboutisse à un impôt inférieur à l'impôt forfaitaire dû selon le chiffre d'affaires ou à l'impôt forfaitaire optionnel (**article 72**).
2. la liquidation des acomptes provisionnels dus au cours de l'année suivant celle de la cession sur la base du montant de l'impôt forfaitaire qui aurait été exigible en l'absence de l'opération de cession du fonds de commerce (**article 73**).
3. l'application des nouvelles mesures aux opérations de cession intervenant à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002.

L'article 72 de la loi de finances pour l'année 2002 a prévu l'imposition de la plus-value de cession du fonds de commerce réalisée par les personnes physiques soumises au régime forfaitaire en matière de bénéfices industriels et commerciaux et l'article 73 de la même loi a fixé les modalités de détermination de l'assiette des acomptes provisionnels en cas de cession du fonds de commerce dans ce cas particulier.

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

## **I. REGIME FISCAL DE LA CESSION DU FONDS DE COMMERCE REALISEE PAR LES PERSONNES PHYSIQUES SOUMISES AU REGIME FORFAITAIRE D'IMPOSITION, EN VIGUEUR AVANT LE 1<sup>er</sup> JANVIER 2002**

Antérieurement au premier janvier 2002, les cessions des fonds de commerce par les personnes physiques bénéficiaires du régime forfaitaire d'imposition ne donnaient lieu à aucune imposition. En effet, et en vertu de l'article 44 du code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt forfaitaire est dû sur la base du chiffre d'affaires réalisé.

Le produit de cession du fonds de commerce ne faisant pas partie du chiffre d'affaires, il se trouvait hors du champ d'application de l'IR.

## **II. APPORT DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2002**

Dans un souci d'unification du régime fiscal applicable aux cessions des fonds de commerce réalisées par les contribuables indépendamment du régime d'imposition auquel ils sont soumis, l'article 72 de la loi n°2001-123 du 28 décembre 2001, portant loi de finances pour l'année 2002 a étendu l'imposition de la plus-value de cession des fonds de commerce aux forfaitaires.

### ***A/ EXTENSION DU CHAMP D'APPLICATION DE L'IR AUX PLUS-VALUE DE CESSION PAR LES FORFAITAIRES DE FONDS DE COMMERCE***

En vertu des dispositions de l'article 72 de la loi de finances pour l'année 2002, la plus-value de cession de fonds de commerce réalisée par les forfaitaires fait partie du champ d'application de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

## **1°) Notion du fonds de commerce**

Le fonds de commerce consiste en l'ensemble de biens mobiliers corporels et incorporels affecté par nature à l'exploitation commerciale.

A ce titre et aux termes de l'article 189 du code de commerce, font partie du fonds de commerce, les biens mobiliers affectés à l'exercice d'une activité commerciale. Le fonds de commerce comprend obligatoirement la clientèle et l'achalandage.

Il comprend aussi, sauf dispositions contraires, tous autres biens nécessaires à l'exploitation du fonds, tels que l'enseigne, le nom commercial, le droit au bail, le matériel, l'outillage, les marchandises, les brevets, marques de fabriques, dessins et modèles....

## **2°) Notion de cession**

La cession du fonds de commerce est concrétisée le plus souvent par la vente de celui-ci. Toutefois, il peut s'agir de tout événement produisant les effets juridiques de celle-ci, tels que l'apport en société, l'échange ou la donation.

### ***B/ DETERMINATION DE LA PLUS-VALUE DE CESSION DU FONDS DE COMMERCE***

#### **1) Cas du fonds de commerce acquis**

Dans le cas où le fonds de commerce a fait l'objet d'une acquisition par l'exploitant, la plus-value de cession dudit fonds est égale à la différence entre, d'une part, le prix de cession déclaré ou celui révisé suite aux opérations de vérification fiscale selon les procédures applicables en matière de droits d'enregistrement et d'autre part, le prix d'acquisition du fonds en question .

#### **2) Cas de fonds de commerce constitué**

Lorsque le fonds de commerce a été constitué par le cédant, la plus-value de cession est égale à la totalité de son prix de cession.

Etant précisé à ce niveau qu'aucune déduction n'est admise à quelque titre que ce soit.

### **3) Cas particulier de la cession concomitante du fonds de commerce avec l'immeuble objet de l'exploitation**

Dans le cas où le cédant du fonds de commerce est le propriétaire de l'immeuble objet de l'exploitation dudit fonds, et que l'opération de cession comprend aussi bien le fonds de commerce que les murs, il y a lieu de distinguer entre le prix de la cession du fonds en question et celui de l'immeuble. Dans ce cas, le cédant réalise :

- une plus-value de cession du fonds de commerce qui sera rapportée aux résultats de l'exploitation de l'exercice de la cession;
- une plus-value immobilière au titre de la cession de l'immeuble imposable à l'IR dans la catégorie des revenus fonciers.  
(Cf NC n°5/99).

#### ***C/ MODALITES D'IMPOSITION DE LA PLUS-VALUE DE CESSION DU FONDS DE COMMERCE***

Les modalités d'imposition de la plus-value de cession du fonds de commerce varient selon que la cession intervienne avant ou après le dépôt de la déclaration de cessation de l'activité.

#### **1) Cas de cession du fonds de commerce avant le dépôt de la déclaration de cessation d'activité**

##### ***a) Détermination du résultat net imposable de l'année de la cession***

L'article 72 de la loi de finances pour l'année 2002 a dérogé au principe d'imposition des personnes physiques soumises au régime forfaitaire d'imposition selon leur chiffre d'affaires en cas de cession du fonds de commerce.

En effet et en vertu des dispositions de l'article en question, le résultat net imposable est constitué par la différence entre les recettes brutes réalisées au cours de l'année de la cession et les dépenses effectivement engagées au cours de la même année, majorée de la plus-value de cession du fonds de commerce telle que déterminée au paragraphe B ci-dessus.

Il est à préciser à ce niveau que seules sont prises en considération pour la détermination du résultat net, les dépenses engagées pour la réalisation des recettes, dûment justifiées et enregistrées au registre coté et paraphé par les services de contrôle des impôts dont la tenue est prescrite par les dispositions de l'article 62 du code de l'IRPP et de l'IS.

*b) Détermination de l'impôt dû*

L'article 72 de la loi de finances pour l'année 2002 prévoit que le résultat net de l'exploitation déterminé compte tenu de la plus-value de cession du fonds de commerce est soumis à l'impôt sur la base du barème prévu par le paragraphe I de l'article 44 du code de l'IRPP et de l'IS.

Dans ce cas, l'IR est liquidé sur la base d'un revenu net et tenant compte des abattements et des déductions accordés en vertu de la législation fiscale en vigueur.

A cet effet, le contribuable aura droit aux déductions communes prévues par les articles 39 et 40 du code de l'IR et de l'IS dont notamment :

- les déductions pour situation et charges de famille;
- la déduction pour parents à charge ;
- la déduction des primes afférentes aux contrats d'assurance vie;
- la déduction des dons et subventions accordés au Fonds de Solidarité Nationale et au Fonds National de l'Emploi.

**Toutefois, aucune déduction n'est admise au titre des réinvestissements car de telles déductions exigent la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises (revenus réinvestis dans le capital de sociétés ouvrant droit à dégrèvement, revenus déposés dans des comptes épargne en action, ...).**

*b-1) IR minimum dû*

L'article 72 susvisé prévoit que l'IR dû sur la base du résultat net par application du barème prévu au paragraphe I de l'article 44 du code de l'IR et de l'IS ne doit pas être inférieur à l'impôt forfaitaire exigible selon le chiffre d'affaires ou à l'impôt forfaitaire optionnel.

### ***b-2) Déduction des retenues à la source et des acomptes provisionnels***

De l'impôt dû, tel que déterminé dans les conditions susvisées, le contribuable aura le droit à la déduction :

- des retenues à la source qu'il a supportées au titre des marchés ; et
- des acomptes provisionnels payés au cours de l'année de la cession du fonds de commerce.

### **Exemple n°1**

Soit une personne physique mariée et ayant 3 enfants à charge qui exerce une activité de commerce de chaussures, soumis au régime forfaitaire d'imposition et qui a réalisé au titre de l'année 2002 un chiffre d'affaires de 29.000D.

Le registre des recettes et des dépenses fait ressortir pour la même année des dépenses s'élevant à 20.000 dinars.

Supposons par ailleurs que l'intéressé ait réalisé au titre de l'année 2001 un chiffre d'affaires de 17.500D et qu'il ait payé à ce titre en 2002 un impôt forfaitaire de 260 dinars.

Supposons aussi que l'intéressé ait :

- cédé le fonds de commerce objet de son exploitation le 20 décembre 2002 au prix de 70.000 dinars. Ce fonds étant acquis le 2 janvier 1996 pour 20.500 dinars,
- supporté au cours de l'année 2002 des retenues à la source au titre des marchés de 150D,
- acquitté au cours de l'année 2002 les trois acomptes provisionnels s'élevant chacun à 78 dinars (260D x 30%).

Dans ce cas, la détermination de la plus-value de cession du fonds de commerce, du résultat net de l'exploitation au titre de l'année 2002 et de l'IR exigible se fera comme suit :

### ***a) Détermination de la plus-value de cession du fonds de commerce***

Plus-value de cession = prix de vente – prix d'acquisition

$$70\ 000D - 20\ 500D = 49\ 500D$$

*b) Résultat net = recettes brutes – dépenses justifiées + plus-value de cession du fonds de commerce : 29 000D – 20 000D + 49500D = 58 500D*

Revenu global net :	<b>58 500D</b>
déduction pour situation et charges de famille : (150D + 90D + 75D + 60D )	– 375D
- Revenu net imposable :	<b>58 125 D</b>

**c) IR dû = 50.000D x 26,05% + 8.125D x 35% = 15.868,750 D**

IR dû selon le chiffre d'affaires : 700D

L'IR dû selon le résultat net étant supérieur à l'IR dû selon le chiffre d'affaires, il y a lieu de retenir **l'IR liquidé sur la base du résultat net** à savoir 15.868,750D

IR à payer = IR dû – (Retenues à la source + les acomptes provisionnels acquittés) 15.868,750D - ( 150D + 78D x 3 ) = 15.484,750D

## **2) Cas de cession du fonds de commerce après le dépôt de la déclaration de cessation de l'activité**

Une personne physique soumise au régime forfaitaire d'imposition qui cède son fonds de commerce après avoir déposé sa déclaration de cessation d'activité prévue par l'article 58 du code l'IRPP et de l'IS est soumise aussi en vertu des dispositions de l'article 72 de la loi de finances pour l'année 2002 à l'impôt au titre de la plus-value de cession du fonds et ce, dans les conditions suivantes :

*a) Cession du fonds de commerce intervenant au cours de l'année du dépôt de la déclaration de cessation*

Dans ce cas, la détermination de l'assiette imposable aura lieu dans les mêmes conditions exposées ci-dessus. L'impôt forfaitaire acquitté sur la base de la déclaration de cessation est imputable sur l'impôt dû sur la base de la déclaration relative aux résultats nets de l'année de la cession majorée de la plus-value de la cession du fonds de commerce.

## Exemple n°2 :

Soit une personne physique mariée avec 2 enfants à charge exerçant l'activité de pâtisserie dans le cadre d'un fonds de commerce qu'elle a acquis en 1998 au prix de 10.000D, ladite personne a opté pour le paiement de l'impôt forfaitaire optionnel de 1500D.

Supposons que l'intéressé ait cessé son activité le 31 mai 2002 et **qu'elle ait déposée le 10 juin 2002 la déclaration de cessation d'activité et s'est acquitté de 1.500D.**

Si l'on suppose que le registre des recettes et des dépenses fait ressortir pour les cinq premiers mois de l'année 2002 des dépenses justifiées s'élevant à 8.000D et des recettes de 13000. Si l'on suppose aussi que l'intéressé ait cédé le 10 septembre 2002, son fonds de commerce au prix de 25.000D, dans ce cas, et nonobstant le dépôt de la déclaration de cessation de l'activité, le concerné reste tenu de payer l'IR selon le barème sur la base du résultat net et compte tenu de la plus-value de cession du fonds de commerce.

Détermination de la plus-value de cession du fonds de commerce :

- plus-value de cession = prix de vente – prix d'acquisition  
 $25.000D - 10.000D = 15.000D$
- Résultat net = recettes brutes – dépenses justifiées + plus-value de cession du fonds =  $(13.000D - 8.000D) + 15.000D = 20.000D$

Revenu global net :	20.000D
Déduction pour situation et charges de famille	<u>- 315D</u>
Revenu net imposable :	19.685
IR dû = $10.000D \times 15,25\% + 9.685D \times 25\%$	3.946,250D
IR à payer = IR dû – impôt forfaitaire optionnel payé	
$3.946,250D - 1.500D = 2.446,250D$	

***b) Cession du fonds de commerce ultérieurement à l'année du dépôt de la déclaration de cessation***

Dans ce cas, la déclaration de l'impôt doit être déposée sur la base de la plus-value de cession du fonds de commerce réalisée.



Etant signalé à ce niveau qu'aussi bien dans le premier cas que dans le deuxième l'intéressé bénéficie du droit aux déductions communes autres que celles exigeant la tenue de comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.

### **Exemple 3 :**

Reprenons les données de l'exemple 2 en supposant que l'intéressé ait cédé son fonds de commerce le 10 février 2003 au même prix de 25.000D. Dans ce cas le concerné est tenu de déposer la déclaration d'IR au titre de l'année 2003 sur la base de la plus-value de cession du fonds de commerce.

Plus value de cession du fonds de commerce =	15.000D
Revenu global net :	15.000D
déduction pour situation et charges de famille	<u>315D</u>
Revenu net imposable :	14.685D
IR dû = $10.000D \times 15,25\% + 4.685D \times 25\%$	= 2.696,250D

### ***D/ INCIDENCE DE LA CESSION DU FONDS DU COMMERCE PAR LES FORFAITAIRES SUR LES ACOMPTES PROVISIONNELS DANS LE CAS DE LA POURSUITE D'UNE ACTIVITE COMMERCIALE***

En vertu des dispositions de l'article 73 de la loi de finances pour l'année 2002, la cession par les personnes physiques éligibles au régime forfaitaire d'imposition de leur fonds de commerce n'affectera pas l'assiette des acomptes provisionnels dus l'année suivant celle de la cession.

Lesdits acomptes dus au cours de l'année qui suit l'année de la cession seront liquidés sur la base de l'IR qui aurait été exigible par application du barème du forfait, en l'absence de l'opération de cession du fonds de commerce.

### **Exemple n°4 :**

Si l'on reprend les données de l'exemple n°1 les acomptes provisionnels dus en 2003 ont pour base l'impôt forfaitaire qui serait exigible en absence de la cession du fonds de commerce objet de l'exploitation.

- **IR normalement dû en l'absence de la cession du fonds de commerce :**

Chiffre d'affaires réalisé : 29.000 dinars

IR exigible : 700 dinars

**Acomptes exigibles en 2003 sur la base de l'IR normalement dû en 2002 :  $700D \times 30\% \times 3 = 630D$**

### **III. DATE D'ENTREE DES NOUVELLES MESURES**

Les dispositions des articles 72 et 73 de la loi n°2001-123 du 28 décembre 2001 sont applicables aux opérations de cession réalisées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002.

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

**Signé : Mohamed Ali BEN MALEK**