

DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs*****
(IMPOTS)**Texte n° DGI 2003/42**
NOTE COMMUNE N° 27/2003

O B J E T : Commentaire des dispositions des articles 31 et 32 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002, portant loi de finances pour l'année 2003 et relatives à la prorogation du délai de déduction des déficits d'exploitation.

R E S U M E**Prorogation du délai de déduction
des déficits d'exploitation**

1) La loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003 a prévu :

a) la prorogation du délai de déduction des déficits d'exploitation constatés au titre d'un exercice donné **de trois à quatre ans. (articles 31 et 32)**

b) la possibilité aux entreprises d'adopter l'ordre suivant pour la détermination de leur résultat fiscal au titre d'un exercice:

- ★ déduction des déficits reportables ;
- ★ déduction des amortissements de l'exercice concerné ;
- ★ déduction des amortissements réputés différés des exercices antérieurs. (*article 32*).

2) Les déficits, non déduits des résultats bénéficiaires des années qui suivent l'année au titre de laquelle ont été constatés les déficits ne sont plus reportables et ce, dans la limite des revenus et bénéfices réalisés (*articles 31 et 32*).

3) Les dispositions de la loi de finances pour l'année 2003 sont applicables à partir du 1^{er} janvier 2003, elles s'appliquent donc aux déficits n'ayant pas perdu le droit au report de déduction à cette date, soit les déficits constatés au titre de l'année 1999 et les déficits constatés au titre des années ultérieures.

Dans le cadre du renforcement de l'assise financière des entreprises et pour leur offrir une possibilité supplémentaire pour la déduction des déficits d'exploitation, les articles 31 et 32 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003 ont prorogé le délai de déduction des déficits reportables, l'article 32 en question a par ailleurs établi un ordre pour l'imputation des déficits.

La présente note a pour objet de rappeler la législation en vigueur en matière de déduction des déficits au 31 décembre 2002 et de commenter les dispositions des articles 31 et 32 de la loi de finances pour l'année 2003.

I. REGIME FISCAL EN MATIERE DE DEDUCTION DES DEFICITS EN VIGUEUR AU 31 DECEMBRE 2002

En vertu des dispositions combinées 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 et dégagés par une comptabilité légale sont déductibles successivement des résultats des 3 années qui suivent l'année au titre de laquelle ils ont été constatés.

Par ailleurs les amortissements réputés différés en période déficitaire sont déductibles des résultats bénéficiaires des exercices suivant celui de la constatation des pertes sans limite dans le temps.

En cas de non déduction par l'entreprise du déficit ou des amortissements réputés différés des exercices antérieurs sur les résultats bénéficiaires des années suivant celles ayant constaté les déficits ou les amortissements réputés différés, elle perd définitivement le droit au report des déficits et des amortissements en question.

Pour plus de précisions, il y a lieu de se référer aux notes communes n°83/1990 et n°10/1993.

II. APPORT DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2003

1) Prorogation du délai de déduction des déficits

a) En ce qui concerne les personnes physiques

Pour la détermination du revenu net global d'une année donnée, les déficits constatés dans l'une des catégories du revenu et dégagés par **une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises** sont, en

vertu des dispositions de l'article 31 de la loi de finances pour l'année 2003, déductibles du revenu global.

Si le revenu global n'est pas suffisant pour résorber toute la perte, le reliquat est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes et ce, **dans la limite de la quatrième année inclusivement.**

** Cas particulier des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux selon le régime réel et sur la base d'obligations comptables simplifiées*

L'article 31 de la loi de finances pour l'année 2003 a prévu que les pertes déductibles sont celles dégagées par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.

A ce niveau, il y a lieu de signaler que pour les personnes physiques qui réalisent des bénéfices industriels et commerciaux selon le régime réel sur la base d'obligations comptables simplifiées peuvent se prévaloir des dispositions de l'article 31 susvisé du fait que les obligations comptables simplifiées en question sont prévues par l'article 62 du code de l'IRPP et de l'IS et du fait que le paragraphe 4 de l'article 12 dudit code n'a exclu de la déduction pour cette catégorie de contribuables que les provisions.

Exemple 1 :

Supposons qu'une personne physique soumise à l'IR dans la catégorie des BIC selon le régime réel ait enregistré au titre des années 1999, 2000, 2001, 2002 et 2003 les résultats suivants :

Année	1999	2000	2001	2002	2003
résultats nets de l'exercice	100.000D déficit	30.000D bénéfices	10.000D bénéfices	30.000D bénéfices	50.000D bénéfices

Dans ce cas, la déduction des déficits a lieu comme suit :

Les déficits constatés au titre de l'exercice 1999 s'imputent sur les résultats des quatre années suivantes comme suit:

Année 2000 : bénéfices de 30.000D - 100.000D = 70.000D déficits reportables

Année 2001 : bénéfices de 10.000D - 70.000D = 60.000D déficits reportables

Année 2002 : bénéfices de 30.000D– 60.000D = 30.000D déficits reportables

Année 2003 : bénéfices de 50.000D– 30.000D = 20.000D bénéfices

La prorogation du délai de déduction des déficits a permis la déduction de la fraction de la perte non imputée relative à l'exercice 1999 soit 30.000D des résultats de l'année 2003.

b) En ce qui concerne les personnes morales

Les pertes subies par les personnes morales au titre d'un exercice donné sont déductibles des résultats des années qui suivent l'année au titre de laquelle les déficits ont été constatés et ce, **dans la limite de la quatrième année inclusivement**.

2) Modalité de déduction des déficits d'exploitation

a) En ce qui concerne les personnes morales

L'article 32 de la loi de finances pour l'année 2003 a prévu pour les personnes morales un ordre d'imputation des pertes au titre de toute année bénéficiaire et ce comme suit :

premièrement : les déficits reportables ;

deuxièmement : les amortissements de l'exercice concerné ;

troisièmement : les amortissements réputés différés des exercices antérieurs.

Sur cette base, les personnes morales sont tenues de suivre l'ordre de priorité d'imputation prévu par l'article 32 susvisé. 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.

Exemple 2 :

Supposons qu'une société anonyme ait constaté au titre des années 1999, 2000, 2001, 2002 et 2003 les résultats suivants :

Année	1999	2000	2001	2002	2003
résultats nets de l'exercice	70.000D pertes dont 30.000D amortissements réputés différés de l'exercice	100.000D pertes dont 40.000D amortissements réputés différés de l'exercice	100.000D pertes dont 80.000D amortissements réputés différés de l'exercice	120.000D pertes dont 90.000D amortissements réputés différés de l'exercice	170.000D bénéfiques compte non tenu des amortissements de l'exercice qui s'élèvent à 75.000D

Dans ce cas, le résultat fiscal de la société en question au titre de l'exercice 2003 est déterminé comme suit :

Résultats avant imputation des amortissements de l'exercice 2003 : 170.000D

1- imputation des pertes reportables :

- ★ déficits de l'exercice 1999 - 40.000D
- ★ déficits de l'exercice 2000 - 60.000D
- ★ déficits de l'exercice 2001 - 20.000D
- ★ déficits de l'exercice 2002 - 30.000D

Résultats de l'exercice 2003 avant déduction des amortissements de l'exercice 20.000D

2- déduction des amortissements de l'exercice 2003 - 75.000D
- amortissements à reporter 55.000D

Les amortissements réputés différés des années antérieures qui n'ont pas pu être déduits demeurent reportables sur les exercices ultérieurs sans limitation de délais, il s'agit de :

- 30.000D au titre de l'exercice 1999
- 40.000D au titre de l'exercice 2000
- 80.000D au titre de l'exercice 2001
- 90.000D au titre de l'exercice 2002
- 55.000D au titre de l'exercice 2003

b) En ce qui concerne les personnes physiques

Les pertes constatées par les personnes physiques au titre d'une catégorie de revenu sont, en vertu de l'article 8 du code de l'IRPP et de l'IS, déductibles du revenu global.

Par contre, les amortissements ne sont déductibles que des résultats de la catégorie du revenu auquel sont rattachés les actifs objet de l'amortissement. En conséquence, l'ordre d'imputation prévu par la loi de finances pour l'année 2003 ne peut pas être adopté par les personnes physiques réalisant plus d'une catégorie de revenu.

Toutefois, dans la mesure où le revenu global d'une personne physique se limite à une seule catégorie de revenu et que l'intéressé soit soumis à l'IR selon le régime réel, il peut adopter l'ordre d'imputation prévu par la loi de finances pour l'année 2003.

Exemple 3

Supposons qu'une personne physique célibataire soumise à l'IR dans la catégorie des BIC selon le régime réel ait enregistré au titre des exercices 1999, 2000, 2001 et 2002 les résultats suivants :

Année	1999	2000	2001	2002
résultats nets de l'exercice	35.000D pertes dont 5.000D amortissements réputés différés de l'exercice	25.000D pertes dont 10.000D amortissements réputés différés de l'exercice	40.000D pertes dont 15.000D amortissements réputés différés de l'exercice	90.000D bénéfiques avant déduction des amortissements de l'exercice qui s'élèvent à 7.000D

Dans ce cas, et du fait que l'intéressé ait réalisé une seule catégorie de revenu (BIC) et qu'il soit au régime réel, il peut adopter l'ordre d'imputation prévu par l'article 32 de la loi de finances pour l'année 2003. Sur cette base, son revenu net soumis à l'IR au titre de l'exercice 2002 est déterminé comme suit :

Résultats nets de l'exercice 2002 avant déduction des amortissements de l'exercice:

90.000D

1. déduction des déficits reportables des exercices 1999, 2000 et 2001
(30.000D + 15.000D + 25.000D)

- 70.000D

Résultats après déduction des déficits reportables	20.000D
2. déduction des amortissements de l'exercice 2002	- 7.000D
3. déduction des amortissements réputés différés des exercices antérieurs (5000D + 10 000D + 15 000D)	- <u>30.000D</u>
Fraction des amortissements reportables sur les résultats bénéficiaires des années ultérieures	17.000D

3) Sort des déficits non imputés sur les résultats bénéficiaires des premiers exercices suivant celui de la constatation des pertes

Les articles 31 et 32 de la loi de finances pour l'année 2003 ont prévu que les pertes non imputées sur les revenus ou sur les bénéfices des années suivant immédiatement l'année ayant constaté le déficit ne peuvent plus être reportables ultérieurement et ce, dans la limite des revenus et bénéfices réalisés.

Le même principe s'applique également aux amortissements réputés différés des exercices antérieurs et qui perdent le droit au report en cas de non imputation sur les premiers résultats bénéficiaires, et ce, dans la limite des revenus ou bénéfices réalisés.

Exemple 4 :

Soit une société qui a constaté au titre de l'exercice 2001 des pertes de 17.000D dont 10.000D représentant les amortissements réputés différés de l'exercice.

Hypothèse 1 :

Si on suppose que ladite société ait réalisé au titre de l'exercice 2002 un résultat bénéficiaire de 50.000D et qu'elle ait choisi de ne pas imputer les pertes et les amortissements constatés au titre de l'exercice 2001, elle perd définitivement le droit de reporter lesdits déficits et amortissements soit les 17.000D.

Hypothèse 2 :

Si on suppose que la société en question ait réalisé au titre de l'exercice 2002 un résultat bénéficiaire de 9000D et qu'elle ait choisi de ne pas imputer les pertes et les amortissements constatés au titre de l'exercice 2001, elle perd définitivement le droit de reporter lesdits déficits et amortissements dans la limite du bénéfice réalisé au titre de l'exercice 2002 soit 9000D.

Ainsi, le reliquat des amortissements réputés différés constatés au titre de l'exercice 2001 soit 8000D, reste reportable sur les premiers résultats bénéficiaires des années ultérieures sans limitation de temps.

III. ENTREE EN VIGUEUR DES NOUVELLES DISPOSITIONS

Les dispositions des articles 31 et 32 de la loi de finances pour l'année 2003 relatives à la prorogation des délais de déduction des déficits d'exploitation sont applicables aux déficits d'exploitation qui n'ont pas perdu le droit au report au 1^{er} janvier 2003.

Il s'ensuit que lesdites dispositions s'appliquent aux pertes constatées au titre de l'exercice 1999 du fait que l'année 2002 coïncide avec la dernière année de leur déduction en vertu de la législation en vigueur au 31 décembre 2002 et qui vont être admises en déduction des résultats de l'année 2003, et sur les déficits constatés au titre des années ultérieures.

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

Signé : Mohamed Ali BEN MALEK