

NOTE COMMUNE N° 21/ 2005

**OBJET:** Commentaire des dispositions des articles 39 et 40 de la loi n°2004-90 du 31 décembre 2004 portant loi de finances pour l'année 2005 relatives à l'encouragement de l'apport d'entreprises individuelles au capital des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

**R E S U M E**

**Encouragement de l'apport d'entreprises individuelles  
au capital des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés**

- 1) L'article 39 de la loi de finances pour l'année 2005 a prévu l'enregistrement au **droit fixe de 100 dinars** aux opérations de prise en charge du passif grevant les apports des personnes physiques de leurs entreprises individuelles au capital des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.
- 2) L'article 40 de la même loi a prévu certaines conditions afin de bénéficier du régime de faveur à savoir :
  - le propriétaire de l'entreprise individuelle doit avoir **déposé une déclaration d'existence** au titre de l'activité de son entreprise et doit être **soumis** à l'impôt sur le revenu selon **le régime réel**,
  - les fonds de commerce acquis et les immeubles bénéficiant de l'enregistrement au droit fixe doivent être inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle de l'année précédant l'année de réalisation de l'apport,
  - la société bénéficiant de l'apport **doit être soumise** à l'impôt sur les sociétés ainsi qu'à l'audit légal d'un commissaire aux comptes,
  - les comptes de cette société pour l'année précédant l'année de réalisation de l'opération d'apport doivent être certifiés par un commissaire aux comptes,
  - les éléments d'apports bénéficiant de l'enregistrement au droit fixe **ne doivent pas être cédés durant les trois années** suivant l'année de réalisation de cette opération à l'exception des opérations de cession dans le cadre d'une fusion ou dans le cadre de la cession globale de l'entreprise.

**3)** Le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe nécessite la présentation des documents suivants :

- le bilan de l'année précédant l'année de réalisation de l'apport pour le propriétaire de l'entreprise individuelle,
- une copie de la dernière déclaration annuelle d'impôt sur le revenu échue pour le propriétaire de l'entreprise individuelle,
- une copie de la carte d'identification fiscale et des comptes de l'année précédant l'année de réalisation de l'apport pour la société bénéficiaire de l'apport.

**4)** Les nouvelles mesures s'appliquent aux opérations d'apport d'entreprises individuelles au capital des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés réalisées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

L'article 39 de la loi n° 2004-90 du 31 décembre 2004 portant loi de finances pour l'année 2005 a prévu l'enregistrement au droit fixe pour la prise en charge du passif grevant les apports d'entreprises individuelles au capital des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

L'enregistrement au droit fixe s'applique sous réserve du respect des conditions prévues par l'article 40 de la loi de finances pour l'année 2005.

La présente note vise à rappeler le régime en vigueur jusqu'au 31 décembre 2004 et à commenter les nouvelles dispositions.

## **I . Régime applicable aux opérations d'apport en société jusqu'au 31 décembre 2004**

### **1. Définition de l'apport et son régime d'enregistrement**

L'article 5 du code des sociétés commerciales a prévu que l'apport en société peut être réalisé en numéraire, en nature ou en industrie. Le capital est constitué exclusivement de l'ensemble des apports en numéraire et en nature.

L'apport peut être réalisé à titre pur et simple ou à titre onéreux. On considère comme apport à titre pur et simple tout apport en vertu duquel le propriétaire obtient des droits sociaux dans la société et subit ainsi les risques d'exploitation.

L'apport à titre pur et simple d'immeubles ou de fonds de commerce bénéficie de l'enregistrement au droit fixe de 100 dinars conformément aux dispositions du numéro 19 du tarif prévu par l'article 23 du code des droits d'enregistrement et de timbre.

Les droits suivants sont dus pour les apports d'immeubles :

- droit de la conservation de la propriété foncière fixé à 1% si l'immeuble est immatriculé au registre foncier,
- droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés fixé à 1% lorsque l'immeuble n'est pas immatriculé au registre foncier et ce à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2003,
- droit pour défaut d'origine fixé à 3% lorsqu'on ne mentionne pas le paiement des droits d'enregistrement sur la précédente mutation.

D'autre part, l'apport à titre onéreux est considéré comme une mutation de propriété entre l'apporteur et la société auprès de laquelle l'actionnaire ou l'associé perçoit en contrepartie de son apport :

- des sommes versées par la société ou dont elle s'engage à verser,
- des biens en nature remis par la société,
- des obligations émises par la société,
- la prise en charge d'un passif personnel à l'apporteur.

L'apport à titre onéreux est soumis au droit de mutation dû sur les ventes selon la nature des biens objet de l'apport.

## **2. Affectation des dettes rattachées à l'apport**

Les dettes garanties par des privilèges sur les éléments d'apport tels que les immeubles et les fonds de commerce sont affectés sur ces biens. En cas d'existence de dettes non rattachées à un élément d'apport particulier, les associés ou les actionnaires précisent la règle de leur affectation sur les différents éléments au niveau du contrat constatant l'apport.

En cas de défaut de précision de la règle d'affectation dans le contrat, ces dettes sont affectées sur l'élément de l'apport soumis au droit proportionnel le plus élevé. Le droit de mutation est exigible sur la base du montant de la dette rattachée à cet élément.

Sur cette base, les opérations de prise en charge de passif grevant les apports faits par des personnes physiques d'entreprises individuelles au capital des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sont soumises à l'enregistrement au droit proportionnel dans la limite des montants de passifs grevant les apports lorsque ces apports concernent des immeubles ou des fonds de commerce.

## **II . Apport de la loi de finances pour l'année 2005**

Dans le but d'encourager les propriétaires d'entreprises individuelles à exercer leur activité dans le cadre de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et afin de renforcer la transparence des opérations commerciales, l'article 39 de la loi de finances pour l'année 2005 a permis aux propriétaires d'entreprises individuelles de bénéficier de l'enregistrement au droit fixe de 100 dinars pour la prise en charge du passif à l'occasion de l'apport d'entreprises individuelles au

capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés que ce soit à l'occasion de la constitution de la société ou en cas d'augmentation de son capital.

## **1. Les conditions du bénéfice du régime de faveur**

Conformément aux dispositions de l'article 40 de la loi de finances pour l'année 2005, le bénéfice du régime de faveur exige le respect de certaines conditions tenant à la fois au propriétaire de l'entreprise individuelle et à la société bénéficiaire de l'apport.

### **a. conditions relatives au propriétaire de l'entreprise individuelle objet de l'apport**

Le paragraphe VI de l'article 23 du code des droits d'enregistrement et de timbre a prévu l'obligation de répondre aux conditions suivantes relatives au propriétaire de l'entreprise individuelle objet de l'apport à savoir :

\* le propriétaire de l'entreprise individuelle doit avoir déposé une déclaration d'existence au titre de l'activité de son entreprise qui doit avoir entamé effectivement son activité à la date de l'apport.

\* la personne physique propriétaire de l'entreprise individuelle objet de l'apport doit être soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, en conséquence sont exclus du bénéfice du régime de faveur susvisé les apports d'entreprises individuelles appartenant :

- aux personnes physiques réalisant des revenus dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire normal ou selon le régime forfaitaire optionnel,
- aux personnes physiques qui réalisent des revenus dans la catégorie des bénéficiaires des professions non commerciales ou des revenus fonciers et soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une assiette forfaitaire,
- aux personnes physiques réalisant des revenus dans la catégorie des bénéficiaires d'exploitation agricole ou de pêche soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une évaluation forfaitaire.

\* les immeubles et les fonds de commerce objet de l'apport doivent être inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle. Aussi et puisque le fonds de commerce peut être créé par le propriétaire de l'entreprise individuelle ou par voie d'acquisition et vu que le fonds de commerce créé par le propriétaire de

l'entreprise individuelle n'est pas inscrit à l'actif d'un bilan, cette condition ne s'applique que pour les fonds de commerce acquis.

Sur cette base, bénéficient du régime de faveur la prise en charge de passifs grevant les fonds de commerce acquis et les immeubles inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle ainsi que la prise en charge de passifs grevant le fonds de commerce créé par le propriétaire de l'entreprise individuelle.

#### **b - Conditions relatives à la société bénéficiaire de l'apport :**

##### **\* La société bénéficiaire de l'apport doit être soumise à l'audit légal :**

Le bénéfice du régime de faveur susvisé nécessite que la société bénéficiaire de l'apport soit soumise légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes. Ceci couvre :

- les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions,
- les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée dont le capital est égal ou supérieur à 20.000 D.
- les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée dont le capital est inférieur à 20.000 D et dont le chiffre d'affaires excède pour trois années un montant fixé par arrêté du ministre des finances conformément à l'article 13 du code des sociétés commerciales,
- les sociétés à responsabilité limitée quel que soit le montant du capital souscrit lorsqu'un commissaire aux comptes est désigné conformément au troisième paragraphe de l'article 123 et à l'article 124 du code des sociétés commerciales,

##### **\* La certification des comptes :**

Le numéro 2 du paragraphe V de l'article 23 du code des droits d'enregistrement et de timbre a prévu que le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe nécessite que les comptes de la société bénéficiaire de l'apport soient effectivement certifiés par un commissaire aux comptes au titre de l'exercice comptable précédant l'année de réalisation de l'apport. Il est à noter à ce titre que cette condition ne s'applique pas aux sociétés créées à l'occasion de la réalisation de l'apport.

D'autre part, la certification avec réserve des comptes de l'une des sociétés précitées permet le bénéfice du régime de faveur.

Quant aux personnes habilitées à certifier les comptes de ladite société, il s'agit des experts comptables inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie et ce conformément aux articles 125 et 258 du code des sociétés commerciales. Cependant, les sociétés dont le chiffre d'affaires est inférieur à un montant fixé par arrêté du Ministre chargé des Finances ( 3 millions de dinars ) peuvent choisir un commissaire aux comptes soit parmi les inscrits au tableau de l'ordre des experts comptables de Tunisie soit parmi les techniciens en comptabilité inscrits au tableau des « techniciens en comptabilité » à la compagnie des comptables de Tunisie et ce conformément aux articles 16 à 18 de la loi n°2002-16 du 4 février 2002 relative à l'organisation de la profession des comptables.

**\* La non cession des biens bénéficiant de l'enregistrement au régime de faveur :**

L'article 40 de la loi de finances pour l'année 2005 a prévu **la non cession des biens bénéficiant de l'enregistrement au droit fixe au cours des trois années** suivant l'année de réalisation des opérations d'apports susvisés.

On vise par les biens bénéficiant du régime de faveur, les immeubles et les fonds de commerce grevés de dettes ou de certains privilèges et qui ont fait l'objet d'apport au capital d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés.

Dans le cas de cession de ces biens, les droits non payés en vertu de l'application du régime de faveur sont exigibles en sus des pénalités de retard calculées à partir de l'expiration du délai de l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement de l'opération de l'apport.

Toutefois, les mutations des biens susvisés, réalisées dans le cadre de fusion ou dans le cadre de la cession globale de la société, n'aboutissent pas à la déchéance du droit au bénéfice du régime de faveur.

**2. Les documents nécessaires pour bénéficier de l'enregistrement au droit fixe :**

Le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe de 100 dinars nécessite la présentation des documents suivants à l'occasion de l'enregistrement de l'opération de constitution de la société bénéficiaire de l'apport ou de l'augmentation de son capital :

- le bilan de l'année précédant l'année de réalisation de l'apport pour le propriétaire de l'entreprise individuelle, comportant les éléments d'actifs tels que les immeubles ou les fonds de commerce acquis objet de l'apport.

- une copie de la dernière déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu échue pour le propriétaire de l'entreprise individuelle.

- une copie de la carte d'identification fiscale et des états financiers de l'année précédant l'année de réalisation de l'apport pour la société bénéficiaire de l'apport certifiés par un commissaire aux comptes lorsque l'apport vise l'augmentation de capital de cette société.

### **III. Cas pratiques :**

#### **Exemple n° 1 :**

Supposons que Monsieur « A » a apporté son entreprise individuelle dans le cadre d'une augmentation de capital d'une société anonyme « B » qui a une activité commerciale.

L'entreprise individuelle comprend les éléments suivants :

- un fonds de commerce d'une valeur de 200 000 dinars grevé d'un nantissement de 80 000 dinars.

- un immeuble immatriculé au registre foncier représentant le lieu d'exploitation du fonds de commerce d'une valeur de 150 000 dinars grevé d'une hypothèque d'une valeur de 70.000 dinars.

- du matériel d'une valeur de 15 000 dinars.

- diverses dettes d'une valeur de 20 000 dinars non affectées à un élément précis de l'actif dans le contrat d'apport.

Droits dus :

\* selon la législation en vigueur jusqu'au 31 décembre 2004 :

- droit d'enregistrement au titre de l'augmentation de capital : 100 dinars

- droit de mutation du fonds de commerce sur la prise en charge

du passif grevant le fonds de commerce :  $80\ 000 \times 2,5\% = 2000$  dinars

- droit de mutation des immeubles sur la prise en charge du passif

grevant l'immeuble :  $70\ 000 \times 5\% = 3500$  dinars

Puisque le contrat d'apport n'a pas précisé l'élément d'apport auquel sont rattachées les dettes, ces dernières sont affectées sur l'élément d'apport soumis au droit proportionnel le plus élevé donc sur l'immeuble.

$20\ 000 \times 5\% =$  1000 dinars

- droit de la conservation de la propriété foncière

$150\ 000 \times 1\% =$  1500 dinars

**Total :** **8100 dinars**

\* Selon la législation applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005 :

- L'opération d'augmentation de capital est enregistrée au droit fixe de 100 dinars

- droit de la conservation de la propriété foncière 1500 dinars.

L'opération de prise en charge du passif bénéficie de l'enregistrement au droit fixe de 100 dinars. Cependant, et puisqu'un seul contrat ne peut subir plus qu'un droit fixe, on se limite à la perception du droit fixe dû sur l'augmentation de capital.

### **Exemple n° 2 :**

#### **Hypothèse n° 1 :**

Supposons que l'opération d'apport susvisé à l'exemple n°1 a été réalisée en date du 10 mars 2005 et que la société « B » bénéficiaire de l'apport a vendu le 3 février 2007 l'immeuble visé par l'exemple n°1 à la société « C » au prix de 200 000 dinars.

#### **Droits dus par la société « C »**

Droit d'enregistrement :  $200\ 000\ D \times 5\% =$  10 000 D

Droit de la conservation de la propriété foncière :  $200\ 000\ D \times 1\% =$  2000 D

#### **Droit dus par la société « B »**

La société « B » est soumise au paiement des droits d'enregistrement au titre de la prise en charge du passif qui n'ont pas été acquittés en vertu de l'application du régime de faveur prévu pour l'apport d'entreprises individuelles et ce en plus des pénalités de retard exigibles.

Droits d'enregistrement exigible sur la prise en charge du passif : 6500 D

Les pénalités de retard sont dues à partir de l'expiration du délai fixé pour l'enregistrement de l'opération d'apport donc à partir du 10 mai 2005.

Période de retard : du 10 mai 2005 au 3 février 2007 donc 22 mois.

Pénalités de retard :  $6500 \text{ D} \times 0,75\% \times 22 = 1072,5 \text{ D}$

### **Hypothèse n° 2 :**

Supposons que l'opération d'apport a été réalisée le 10 mars 2005 et que la société « B » a effectué une opération de fusion avec une société à responsabilité limitée pour constituer une autre société à responsabilité limitée « D » et que tous les éléments de son patrimoine ont été transmis à la nouvelle société. Dans ce cas, la société « B » n'est pas déchu du bénéfice du régime de faveur puisque la mutation a été réalisée dans le cadre d'une fusion.

Les droits d'enregistrement et les pénalités de retard relatives à la prise en charge du passif sur l'immeuble et le fonds de commerce au titre de l'opération d'apport dans la société « B » ne sont pas exigibles.

### **IV. Date d'entrée en vigueur des nouvelles dispositions**

Conformément à l'article 89 de la loi de finances pour l'année 2005 les dispositions des articles 39 et 40 de la loi susvisée s'appliquent aux opérations d'apport d'entreprises individuelles au capital des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés réalisées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

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

**Signé : Emna GHARBI**