

NOTE COMMUNE N° 28/2005

O B J E T : Commentaire des dispositions de l'article 36 de la loi n°2004-90 du 31 décembre 2004, portant loi de finances pour l'année 2005 relatives à la poursuite de l'encouragement des opérations de fusion ou de scission totale des sociétés en matière d'impôts directs.

R E S U M E

Transfert du droit à déduction des déficits et des amortissements différés des sociétés absorbées ou scindées aux sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission totale de sociétés

I. La loi n°2004-90 du 31 décembre 2004 portant loi de finances pour l'année 2005 a :

1) Permis aux sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission totale de sociétés **de déduire les déficits et les amortissements différés** enregistrés au niveau de la société absorbée ou de la société scindée et qui n'ont pas pu être déduits des résultats de l'année de la fusion ou de l'année de la scission totale de sociétés sans que la période de report des déficits excède dans tous les cas le reliquat des quatre années qui suivent celle de leur enregistrement.

Le bénéfice de la déduction est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- Au niveau de la société absorbée ou de la société scindée :

Le dépôt par la société absorbée ou la société scindée au centre ou au bureau de contrôle des impôts compétent d'un état des déficits et des amortissements différés objet de la déduction, en précisant les exercices au titre desquels ils ont été enregistrés, et ce, dans les **90 jours** à compter de la date de la tenue de la dernière assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération de la fusion ou de la scission totale de sociétés.

- Au niveau des sociétés ayant reçu les éléments d'actif :

L'inscription par les sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale de sociétés des déficits et des amortissements objet de la déduction dans :

- l'état de détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable avec indication de leur origine ;
- les notes aux états financiers.

2) Prévu l'octroi du régime fiscal de faveur en matière d'IS relatif aux opérations de fusion ou de scission totale de sociétés :

- aux opérations de fusion et de scission totale qui ont lieu conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales,
- aux sociétés dont les comptes sont légalement soumis à l'audit d'un commissaire aux comptes et dont les comptes du dernier exercice clôturé à la date de la fusion ou de la scission totale sont certifiés.

II. Les nouvelles dispositions s'appliquent aux opérations de fusion ou de scission totale de sociétés qui prennent effet à partir du 1^{er} janvier 2005.

La présente note a pour objet de rappeler le régime fiscal des opérations de fusion ou de scission totale de sociétés en matière d'impôt sur les sociétés en vigueur au 31 décembre 2004 et de commenter les dispositions prévues par l'article 36 de la loi de finances pour l'année 2005 relatives aux déficits et aux amortissements différés et aux nouvelles conditions exigées pour le bénéfice du régime fiscal de faveur relatif auxdites opérations.

I. REGIME FISCAL DES OPERATIONS DE FUSION OU DE SCISSION TOTALE DE SOCIETES EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES EN VIGUEUR AU 31 DECEMBRE 2004

Le régime fiscal des opérations de fusion ou de scission totale de sociétés en vigueur au 31 décembre 2004 en matière d'impôt sur les sociétés se présente comme suit :

1) Au niveau de la société absorbée ou de la société scindée

a) Plus-value de fusion ou de scission totale de sociétés

La société absorbée ou la société scindée bénéficie du droit à déduire la plus-value d'apport des éléments d'actif autres que les valeurs et les marchandises faisant l'objet de l'exploitation de ses résultats imposables de l'année de la fusion ou de l'année de la scission totale.

b) Provisions au titre des actifs objet de la fusion ou de la scission totale

La société absorbée ou la société scindée est dispensée de la réintégration dans ses résultats imposables de l'année de la fusion ou de l'année de la scission totale des provisions n'ayant pas perdu leur objet qu'elle a constituées et déduites de ses résultats imposables conformément à la législation fiscale en vigueur.

c) Défis et amortissements différés

Les déficits et les amortissements réputés différés en périodes déficitaires enregistrés au niveau de la société absorbée ou de la société scindée et qui n'ont pas pu être déduits des résultats de l'année de la fusion ou de l'année de la scission totale ne sont pas susceptibles de report au niveau de la société ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de l'opération de scission totale de sociétés.

d) Délais de dépôt de la déclaration de cessation de l'activité

La société fusionnée ou la société scindée peut déposer la déclaration relative à la cessation de l'activité dans un délai ne dépassant pas la fin du troisième mois à compter de la date de la tenue de la dernière assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération de fusion ou l'opération de scission totale de sociétés.

e) Crédit d'impôt

Le crédit d'impôt sur les sociétés quelle que soit son origine (acomptes provisionnels, retenues à la source, avances, ...) dégagé par la déclaration de cessation de l'activité déposée par la société absorbée ou par la société scindée n'est pas susceptible de report au niveau des sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale de sociétés. Ce crédit est restituable aux sociétés qui l'ont dégagé sur demande à déposer dans les conditions prévues par le code des droits et procédures fiscaux.

2) Au niveau de la société ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de fusion ou d'une opération de scission totale

a) Plus-value provenant de l'opération de fusion ou de l'opération de scission totale

La plus-value d'apport des éléments d'actif ayant été déduite au niveau de la société absorbée ou de la société scindée est à réintégrer aux résultats imposables de la société ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de fusion ou d'une opération de scission totale de sociétés, et ce, dans la limite de 50% de son montant et à raison du cinquième par année.

La réintégration n'a pas lieu dans le cas où ladite plus-value bénéficie d'une exonération en cas de cession des éléments d'actif par la société absorbée ou par la société scindée.

b) Provisions de la société absorbée ou scindée non réintégrées aux résultats de l'année de la fusion ou de l'année de la scission totale

Les provisions non réintégrées aux résultats de la société absorbée ou de la société scindée de l'année de la fusion ou de l'année de la scission totale doivent être inscrites aux bilans des sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de fusion ou d'une opération de scission totale de sociétés et réintégrées dans leurs résultats imposables de l'année au cours de laquelle lesdites provisions deviennent sans objet.

c) Cas de déchéance du régime fiscal de faveur en matière d'IS

La société ayant reçu les éléments d'actif est tenue de payer l'impôt sur les sociétés non acquitté en application du régime fiscal de faveur des opérations de fusion ou de scission totale de sociétés, majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation fiscale en vigueur, et ce, en cas de réalisation d'opérations de scission avant la fin de la période de 3 ans à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de la fusion ou de la scission totale de sociétés.

II. APPORT DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2005

La loi de finances pour l'année 2005 a prévu des mesures de faveur pour les opérations de fusion ou de scission totale de sociétés portant sur les pertes et les amortissements différés, et a fixé de nouvelles conditions pour le bénéfice du régime de faveur susvisé.

1) En ce qui concerne les pertes et les amortissements différés

L'article 36 de la loi n°2004-90 du 31 décembre 2004 portant loi de finances pour l'année 2005 a permis aux sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de fusion ou d'une opération de scission totale de sociétés de **déduire les amortissements réputés différés en périodes déficitaires et les déficits enregistrés au niveau de la société absorbée ou de la société scindée et qui n'ont pas pu être déduits des résultats de l'année de la fusion ou de l'année de la scission totale de sociétés.**

a) Déficit et amortissements différés concernés par la déduction et conditions de déduction

a.1. Déficit et amortissements concernés par la déduction

Sont admis en déduction, les déficits et les amortissements différés enregistrés au niveau de la société absorbée ou de la société scindée et qui ont été dégagés par la comptabilité tenue à cet effet, y compris les déficits résorbés par la réduction du capital.

Toutefois, la déduction ne concerne pas :

- les déficits et les amortissements qui ont perdu le droit à la déduction au niveau de la société qui les a enregistrés, et ce, pour quelque motif que ce soit ;

- les déficits et les amortissements différés qui n'ont pas été déduits des bénéfices de l'année de la fusion ou de l'année de la scission totale, et ce, dans la limite des bénéfices réalisés.

Exemple 1 :

Supposons qu'une société anonyme « A » soit scindée en deux sociétés anonymes « B » et « C » en date du 1^{er} juin 2005.

Supposons que la société scindée « A » ait enregistré au titre de l'année 2004 des résultats déficitaires de 270 000D dont 85 000D des amortissements réputés différés.

Si on suppose que ladite société ait réalisé au titre de la période allant du 1^{er} janvier au 31 mai 2005 des résultats bénéficiaires de 200 000D, et qu'elle n'ait pas imputé les déficits et les amortissements différés des exercices antérieurs sur ces résultats. Dans ce cas, lesdits déficits et amortissements différés ne sont plus déductibles au niveau des sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de scission, et ce, dans la limite de **200 000D**. Par conséquent seule la quote-part des amortissements différés soit **70 000D** demeure déductible au niveau des sociétés « B » et « C ».

a.2. Conditions de déduction

- ***Au niveau de la société absorbée ou de la société scindée***

Outre les obligations mises à la charge de la société absorbée ou de la société scindée par l'article 49 decies du code de l'IR et de l'IS dont notamment le dépôt des documents relatifs à l'opération de fusion ou à l'opération de scission totale de sociétés, le bénéfice de la déduction, par les sociétés ayant reçu les éléments d'actif, des déficits et des amortissements différés enregistrés au niveau de la société absorbée ou de la société scindée est subordonné au dépôt par cette dernière, au centre ou au bureau de contrôle des impôts compétent, **d'un état des déficits et des amortissements réputés différés objet de la déduction en précisant les exercices au titre desquels ils ont été enregistrés et les sociétés bénéficiaires de la déduction, et ce, dans les mêmes délais fixés pour le dépôt de la déclaration de cessation de l'activité** soit dans un délai ne dépassant pas la fin du troisième mois à compter de la date de la tenue de la dernière assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération de fusion ou de scission totale de sociétés.

- ***Au niveau des sociétés ayant reçu les éléments d'actif***

* obligation de déclarer les déficits et les amortissements différés

Le bénéfice de la déduction des déficits et des amortissements différés susvisés est subordonné à l'inscription par les sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de l'opération de scission totale de sociétés des déficits et des amortissements objet de la déduction dans :

- l'état de détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable avec indication de leur origine, soit indiquer s'ils proviennent d'une opération de fusion ou de scission totale de sociétés, les sociétés qui les ont enregistrés et les exercices au titre desquels les pertes ont été enregistrées,
- les notes aux états financiers.

* obligation d'imputation des déficits et amortissements sur les premiers résultats bénéficiaires

Les sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de fusion ou d'une opération de scission totale de sociétés perdent le droit à déduction des déficits et des amortissements différés qui leur ont été transférés au même titre que leurs propres déficits et amortissements différés dans le cas où elles n'imputent pas lesdits amortissements et pertes sur les premiers résultats bénéficiaires à compter des résultats de l'exercice de la fusion ou de la scission totale et ce, dans la limite des bénéfices réalisés.

b) Mode de répartition des déficits et des amortissements au niveau des sociétés bénéficiaires de la scission

Les déficits et les amortissements différés sont déductibles au niveau des sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de scission totale de sociétés **chacune dans la limite de la proportion des actifs nets reçus par rapport au total des actifs nets scindés.**

Exemple 2 :

Supposons qu'une société anonyme « A » soit scindée en date du 1^{er} juillet 2005 en deux sociétés anonymes « B » et « C ».

Supposons que les déficits enregistrés au titre de l'année 2003 au niveau de la société scindée « A » soient de 150 000D dont 70 000D amortissements différés.

Supposons que l'apport de la société scindée « A » de ses éléments d'actif nets ait été réalisé à raison de 60% à la société « B » 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 « B » 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 « B » : $80\ 000D \times 60\% = 48\ 000D$
 - au niveau de la société « C » : $80\ 000D \times 40\% = 32\ 000D$

- En ce qui concerne les amortissements différés
 - au niveau de la société « B » : $70\ 000D \times 60\% = 42\ 000D$
 - au niveau de la société « C » : $70\ 000D \times 40\% = 28\ 000D$

c) Délais et modalités de déduction des déficits et des amortissements différés

c-1 Délais de déduction

Les déficits reportables enregistrés au niveau de la société absorbée ou de la société scindée sont déduits dans la limite du reliquat de la période **des quatre années** qui suivent l'année de leur enregistrement telle que fixée par l'article 48 du code de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés, tandis que les amortissements différés sont déductibles **sans limitation dans le temps**.

c-2 Modalités de déduction

Les sociétés bénéficiaires du droit à déduction des déficits et des amortissements enregistrés par les sociétés absorbées ou par les sociétés scindées sont en mesure d'adopter pour la détermination de leurs résultats imposables, l'ordre d'imputation prévu par l'article 48 du code de l'IR et de l'IS à savoir :

- les déficits antérieurs (aussi bien ceux qu'elles ont enregistrés que ceux qui leur ont été transférés dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission totale de sociétés) ;
- les amortissements de l'exercice ;
- les amortissements différés (aussi bien ceux qu'elles ont enregistrés que ceux qui leur ont été transférés dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission totale de sociétés).

Dans tous les cas, l'imputation des déficits et des amortissements différés doit s'opérer sur les résultats positifs enregistrés au titre des premiers exercices à compter de celui de la fusion ou de la scission totale de sociétés. A défaut, les sociétés perdent le droit à leur déduction, et ce, dans la limite des bénéfices réalisés.

Exemple 3 :

Si on reprend les données de l'exemple 2, les déficits enregistrés au niveau de la société « A » au titre de l'exercice 2003 et transférés aux sociétés « B » et « C » à raison respectivement de 48 000D et de 32 000D sont déductibles jusqu'aux résultats de l'exercice 2007, alors que les amortissements différés transférés aux sociétés « B » et « C » respectivement à raison de 42 000D et de 28 000D sont déductibles sans limitation de durée.

2) En ce qui concerne les nouvelles conditions exigées pour le bénéfice du régime fiscal de faveur pour les opérations de fusion ou de scission totale de sociétés

Outre les conditions prévues par l'article 49 décies du code de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés, l'article 36 de la loi de finances pour l'année 2005 a subordonné le bénéfice de tout le régime fiscal de faveur au titre de l'impôt sur les sociétés, et ce, pour toutes les sociétés concernées par la fusion ou par la scission totale, par le respect des conditions suivantes :

a) Les opérations de fusion ou de scission totale de sociétés doivent avoir lieu conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales notamment celles des articles 409 et 410 qui prévoient que :

- la fusion ou la scission doit permettre la réalisation de l'un des objectifs suivants :
 - l'adaptation aux mutations économiques tant internes qu'internationales ;
 - la mobilisation d'un capital permettant davantage d'investissement, d'emploi et de productivité ;
 - le développement des moyens de travail et de distribution ;
 - l'acquisition de technologies nouvelles et l'amélioration de la qualité du produit ;
 - l'accroissement de la capacité d'exportation et de concurrence ;
 - le renforcement de la crédibilité de l'entreprise envers ses partenaires ;
 - la création et le renforcement de l'emploi.

- la fusion ou la scission ne doit pas viser la fraude fiscale.

b) Les comptes des sociétés concernées par l'opération de fusion ou de scission totale de sociétés doivent être légalement soumis à l'audit d'un

commissaire aux comptes, ces comptes doivent avoir été certifiés au titre du dernier exercice clôturé à la date de la fusion ou de la scission totale de sociétés.

III. DATE D'APPLICATION DES NOUVELLES MESURES

Les nouvelles mesures introduites par l'article 36 de la loi de finances pour l'année 2005 s'appliquent **aux opérations de fusion et aux opérations de scission totale de sociétés qui prennent effet à partir du 1^{er} janvier 2005.**

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

Signé: Emna EL GHARBI