

DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2010/22
NOTE COMMUNE N° 15/2010

O B J E T : Commentaire des dispositions de l'article 36 de la loi n°2009-71 du 21 décembre 2009, portant loi de finances pour l'année 2010 permettant à toute entreprise soumise légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes de déduire les déficits résultant de l'abandon de ses créances à la charge des entreprises en difficultés économiques.

R E S U M E

Déduction par toutes les entreprises soumises légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes des pertes découlant des opérations d'abandon de leurs créances à la charge des entreprises en difficultés économiques

L'article 36 de la loi n° 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010 a révisé le régime fiscal des opérations d'abandon de créances au profit des entreprises en difficultés économiques et ce:

- 1- en permettant à toutes les entreprises soumises légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes de déduire les créances en principal et intérêts qu'elles abandonnent au profit des entreprises en difficultés économiques dans le cadre du règlement amiable ou du règlement judiciaire prévu par la loi n° 95-34 du 17 avril 1995.

La déduction est subordonnée au respect des conditions suivantes :

- l'entreprise bénéficiaire de l'abandon doit être soumise légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes,

- les comptes de l'entreprise qui a abandonné ainsi que ceux de l'entreprise bénéficiaire de l'abandon au titre des exercices précédant celui de l'abandon et non prescrits doivent avoir été certifiés sans que la certification par le commissaire aux comptes ne comporte de réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt,

- l'entreprise qui abandonne doit joindre à la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés un état détaillé des créances abandonnées comportant le principal de la créance, les intérêts, l'identité du débiteur et les références des jugements ou des arrêts en vertu desquels l'abandon a eu lieu ;

2- en permettant aux entreprises en difficultés économiques régies par les dispositions de la loi n° 95-34 du 17 avril 1995 et bénéficiaires d'un abandon de leurs créances de déduire les déficits enregistrés depuis plus de quatre ans des revenus exceptionnels enregistrés suite au bénéfice de l'abandon de créances à leur charge. La déduction est limitée aux déficits enregistrés depuis une période ne dépassant pas dix ans à l'année de la déduction.

L'article 36 de la loi n°2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010 a révisé le régime fiscal des opérations d'abandon de créances à la charge des entreprises en difficultés économiques, et ce, au niveau de l'entreprise qui abandonne et au niveau de l'entreprise bénéficiaire de l'abandon.

La présente note a pour objet de rappeler le régime fiscal en vigueur des opérations d'abandon de créances avant l'entrée en application de la loi de finances pour l'année 2010 et de commenter les nouvelles dispositions.

I- REGIME EN VIGUEUR AVANT L'ENTREE EN APPLICATION DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2010

1- Au niveau de l'entreprise qui abandonne ses créances

Conformément à la législation fiscale en vigueur, ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable, les pertes résultant de l'abandon total ou partiel par l'entreprise de ses créances s'agissant d'un abandon volontaire de créances.

Toutefois, et dans le cadre de l'encadrement des entreprises en difficultés économiques et de la concrétisation de leur programme de sauvetage pour leur permettre de poursuivre leur activité, les établissements de crédit peuvent déduire les créances en principal et en intérêts qu'ils abandonnent totalement ou partiellement au profit des entreprises en difficultés économiques dans le cadre du règlement amiable ou du règlement judiciaire prévu par la loi n°95-34 du 17 avril 1995.

2- Au niveau de l'entreprise bénéficiaire de l'abandon des créances à sa charge

L'abandon de créances entraîne pour les entreprises bénéficiaires de l'abandon la réalisation de revenus exceptionnels qui réduisent leurs déficits déductibles ou augmentent leurs bénéfices imposables.

II- APPORT DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2010

La loi n° 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010, a prévu des dispositions fiscales de faveur pour les opérations d'abandon de créances au profit des entreprises en difficultés économiques, et ce, aussi bien pour les entreprises qui abandonnent leurs créances que pour les entreprises bénéficiaires de l'abandon de créances à leur charge.

1- Au niveau de l'entreprise qui abandonne ses créances

1.1- Teneur de la mesure et entreprises concernées

L'article 36 de la loi de finances pour l'année 2010 a permis à toutes les entreprises soumises légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes, outre les établissements de crédit, de déduire les créances en principal et en intérêts qu'elles abandonnent totalement ou partiellement au profit des entreprises en difficultés économiques dans le cadre du règlement amiable ou du règlement judiciaires prévu par la loi n° 95-34 du 17 avril 1995, et ce, pour la détermination de leurs résultats imposables.

1.2- Conditions pour le bénéfice de la déduction

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

- l'entreprise bénéficiaire de l'abandon doit être légalement soumise à l'audit d'un commissaire aux comptes,

- les comptes de l'entreprise qui a abandonné ainsi que ceux de l'entreprise bénéficiaire de l'abandon au titre des exercices précédant l'exercice de l'abandon et non prescrits doivent avoir été certifiés sans que la certification comporte des réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt.

Cette condition exige que les résultats de toutes les années concernées ne doivent pas faire l'objet de **réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt**. Il s'agit de toutes les réserves à caractère fiscal tels que :

- la réserve portant sur les stocks,
- la minoration du chiffre d'affaires,
- l'application d'un taux d'imposition non-conforme au taux légal applicable au secteur d'activité de l'entreprise,
- la majoration induit du droit à déduction au titre de la taxe sur la valeur ajoutée,
- les erreurs en matière de détermination des revenus et des bénéfices imposables telle que la majoration des charges, des provisions ou des amortissements,
- la non retenue à la source ou l'application d'une retenue insuffisante,

- le non reversement de l'impôt retenu à la source,
- le bénéfice illégal d'avantages fiscaux.

Etant précisé que les résultats ayant fait l'objet de réserves que l'entreprise a régularisées sont supposés être conformes à la condition.

- l'entreprise qui a abandonné les créances doit joindre à la déclaration de l'impôt sur les sociétés un état détaillé des créances abandonnées indiquant le principal de la créance, les intérêts, l'identité du bénéficiaire et les références des jugements ou des arrêts en vertu desquels a eu lieu l'abandon.

En cas de recouvrement des créances abandonnées et ayant été déduites conformément à la législation fiscale en vigueur, les montants recouverts sont à réintégrer aux résultats de l'exercice au cours duquel a eu lieu le recouvrement.

2- Au niveau de l'entreprise bénéficiaire de l'abandon de créances à sa charge

2.1- teneur de la mesure

En vertu de l'article 36 de la loi de finances pour l'année 2010, toutes les entreprises en difficultés économiques régies par les dispositions de la loi 95-34 du 17 avril 1995 et bénéficiaires de l'abandon de créances à leur charge peuvent déduire les déficits non déductibles du fait de la prescription ; soient ceux enregistrés depuis plus de quatre ans et sans que la période de leur enregistrement dépasse 10 ans, des revenus exceptionnels qu'elles réalisent suite au bénéfice de l'abandon des créances à leur charge , dans la mesure où l'abandon entraîne la réalisation d'un résultat global bénéficiaire.

La déduction s'effectue la limite des revenus exceptionnels susvisés.

Exemple 1:

Soit une société industrielle en difficultés économiques régie par la loi n° 95-34 qui a enregistré au titre de l'exercice 2009 un déficit d'un montant de 50.000D compte non tenu d'un bénéfice enregistré suite à l'abandon de créances à sa charge au cours de la même année par un établissement de crédit pour un montant en principal et intérêts de 180.000D. De ce fait, le résultat enregistré suite au bénéfice de l'abandon des créances est bénéficiaire dans la limite d'un montant de 130.000D.

Supposons que ladite société ait enregistré des déficits d'exploitation au titre des années précédant l'année 2009 qui n'ont pas pu être déduits des résultats des exercices ultérieurs comme indiqué dans le tableau ci-après:

(Mille dinars)

Années	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Déficits enregistrés	140	30	50	120	100	75	30	70	25	20

Ainsi et conformément aux dispositions de l'article 36 de la loi de finances pour l'année 2010, ces résultats positifs réalisés par la société au titre de l'année 2009 (130.000 D) sont utilisés pour résorber, **en premier lieu**, les déficits enregistrés depuis moins de quatre ans à l'année de la déduction, soit l'année 2009. Il s'agit dans le cas particulier des déficits des exercices 2005 à 2008. Ensuite, et en second lieu, pour résorber les déficits non déductibles du fait de la prescription et qui ont été enregistrés depuis une période n'excédant pas dix ans.

Au cas particulier, et du fait que la société n'a pas enregistré des résultats bénéficiaires lui permettant de résorber tous les déficits en question, elle est amenée à utiliser les bénéfices réalisés (130.000D) pour résorber les déficits des exercices 2005, 2006, 2007 (30.000 D + 70.000D + 25.000D) et une partie du déficit de l'exercice 2008 soit dans la limite de 5.000D.

Exemple 2:

Reprenons les données de l'exemple n°1 et supposons que ladite société ait enregistré au titre de l'exercice 2009 un déficit d'un montant de 50.000D compte non tenu d'un bénéfice enregistré suite à l'abandon de créances à sa charge au cours de la même année par un établissement de crédit pour un montant en principal et intérêts de 300.000D. Ainsi, le résultat enregistré suite au bénéfice de l'abandon des créances est bénéficiaire dans la limite d'un montant de **250.000D**.

Dans ce cas, les bénéfices exceptionnels enregistrés au titre de l'année 2009 (250.000D) sont utilisés pour la résorption :

- **en premier lieu**, des déficits enregistrés depuis moins de quatre ans. Il s'agit dans le cas particulier des déficits enregistrés au titre des exercices 2005 à 2008, soit : $30.000 D + 70.000D + 25.000D + 20.000D = 145.000D$

- des déficits enregistrés depuis plus de 4 ans sans dépasser 10 ans dans la limite des bénéfices exceptionnels restant **(105.000D)** , en effet, elle peut résorber les déficits de l'exercice 2004 (75.000D) et une partie du déficit de 2003 soit dans la limite de 30.000D.

2.2- Conditions pour le bénéfice de la déduction

La déduction par l'entreprise bénéficiaire de l'abandon des déficits enregistrés depuis plus de quatre ans est subordonnée à la satisfaction des conditions suivantes :

- les revenus exceptionnels ayant été utilisés pour résorber les déficits doivent avoir été réalisés dans le cadre des opérations d'abandon qui ouvrent droit à la déduction des créances abandonnées par les entreprises qui abandonnent leurs créances conformément aux dispositions du paragraphe VII terdecies de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS,

- les comptes des exercices ayant enregistré des déficits doivent avoir été certifiés par un commissaire aux comptes et sans que la certification comporte des réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt,

- la production à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés de l'exercice de la déduction des déficits enregistrés depuis plus de quatre ans d'un état détaillé indiquant le montant des déficits qui n'ont pas été déduits des résultats des exercices antérieurs, l'exercice de leur enregistrement, le montant des créances abandonnées et l'année de bénéfice de l'abandon.

III- DATE D'APPLICATION DES NOUVELLES DISPOSITIONS

Les nouvelles dispositions prévues par l'article 36 de la loi de finances pour l'année 2010 s'appliquent aux opérations d'abandon de créances intervenant au cours de l'exercice 2009 et au cours des exercices ultérieurs.

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

Signé: Mohamed Ali BEN MALEK