
MASTERE EXPERTISE COMPTABLE
PREMIERE ANNEE

SUPPORT DE COURS :
FISCALITE DIRECTE
(IRPP, IS, RS)

Enseignant : MEHDI ELLOUZ

Expert Comptable membre de l'OECT

Année Universitaire 2017– 2018 (Mise à jour LF2018)

Sommaire

TITRE 1 : L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES (IRPP) P3

Chapitre 1: Champ d'application de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) P5

SECTION 1. Personnes imposables

SECTION 2. Personnes exonérées

Chapitre 2: Règles générales d'assujettissement à l'impôt sur le revenu P8

SECTION 1. Annualité de l'impôt sur le revenu

SECTION 2 : Modalités d'imposition

SECTION 3 : Schéma général de détermination du revenu net global imposable

SECTION 4: Les déductions communes

Chapitre 3 : regimes d'imposition des differentes categories de revenus..... P20

SECTION 1 : Bénéfices Industriels Et Commerciaux (BIC)

SECTION 2 : Les Bénéfices Non Commerciaux (B.N.C)

SECTION 3 : Les bénéfices de l'exploitation agricole et de pêche

SECTION 4 : Les traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères

SECTION 5 : Les revenus fonciers

SECTION 6 : Les revenus des valeurs mobilières¹

SECTION 7 : Les revenus de capitaux mobiliers

SECTION 8 : Les autres revenus

Chapitre 4 : Liquidation annuelle de de l'IRPP et L'impôt sur les plus-values des particuliers .P43

Section1 - L'impôt sur la plus-value immobilière

Section2 - L'impôt sur la plus-value mobilière

Section 3- Liquidation annuelle de l'IRPP

TITRE 2 : L'IMPOT SUR LES SOCIETES (IS) Et Retenues A La Source P52**Chapitre 5 : L'impôt sur les sociétés P55**

Section1 - Champ d'application de l'impôt sur les sociétés

Section 2 - Territorialité de l'impôt sur les sociétés

Chapitre 6 : Tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal P60

Section 1 – Les réintégrations

Section 2 – les déductions

Section 3 : Déduction des amortissements différés et déficits reportés

Section 4 : Déduction des bénéfices ou revenus exceptionnels non imposables

Section 5 : Résultat fiscal avant déduction des bénéfices provenant de l'exploitation

Section 6 : Bénéfices servant de base pour la détermination de la quote-part des bénéfices
provenant de l'exploitation déductible

Section 7 : Bénéfice fiscal après déduction des bénéfices au titre de l'exploitation

Chapitre 7 : Les retenues à la source et la contribution exceptionnelle P108**Chapitre 8 : Liquidation annuelle de l'IS P133**

Section 1 : Les retenues à la source

Section 2 : Les acomptes provisionnels pour les personnes morales

Section 3 : Les avances

Section 4 : Régularisation et paiement de l'impôt

Chapitre 9 : Régimes fiscaux Particuliers P142

Section 1 : Régime fiscal d'intégration des résultats

Section 2 : Régime fiscal des sociétés de personnes et assimilés

Section 3 : Transactions intra-groupe

Section 4 : Définition et régime fiscal des opérations de financement au moyen des instruments
de finance islamique

Section 5 : Régime fiscal des entreprises de promotion immobilière

Section 6 : Régime fiscal des opérations sur le capital ; réévaluation ; et autres opérations
spécifiques

Section 7 : Régime fiscal des organismes de placement collectif

Section 8 : Règles particulières applicable pour des établissements de crédit

Section 9 : Règles particulières applicable pour les SICAR et les fonds communs de placement
à risque

Section 10 : Règles particulières applicables pour les assurances

Chapitre 10 : Les obligations**fiscales.....P163****SERIES ET EXAMENSP171**

SERIE N° 1.....	P172
Correction SERIE N° 1	P176
SERIE N°2.....	P178
Correction SERIE N° 2	P182
SERIE N°3.....	P191
Correction SERIE N° 3	P198
SERIE N°4.....	P204
Correction SERIE N° 4	P208
SERIE N° 5.....	P210
Correction SERIE N° 5	P216
SERIE N°6.....	P222
Correction SERIE N° 6	P226
SERIE N°7.....	P230
EXAMEN ISCAE 2011	P234
CORRECTION EXAMEN ISCAE 2011	P238
EXAMEN ISCAE 2014	P241
CORRECTION EXAMEN ISCAE 2014	P244
EXAMEN ISCAE 2016.....	P249
EXAMEN ISCAE 2018	P253

TITRE 1 : L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES (IRPP)

Chapitre premier : Champ d'application de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP)

Principe général

Selon l'article premier du code de l'IRPP et de l'IS, « l'impôt sur le revenu est dû par toute personne physique, quelle que soit sa situation de famille, au titre de son revenu net global ».

SECTION 1. Personnes imposables

Le droit interne distingue entre deux catégories de contribuables soumises à l'impôt sur le revenu à savoir:

- Les personnes ayant leur résidence habituelle en Tunisie (critère de la résidence),
- Les personnes n'ayant pas de résidence habituelle en Tunisie mais qui réalisent des revenus de source tunisienne (critère de la source du revenu).

Il est à noter que:

- Les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le critère de la résidence habituelle de la personne, supportent l'impôt sur le montant global de leurs revenus de source Tunisienne et de source étrangère.
- Les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le critère de la source du revenu ne supportent l'impôt que sur le montant des revenus de source Tunisienne.

1.1. Personnes physiques résidentes

1.1.1. Article 2 du code de l'IRPP et de l'IS :

L'impôt sur le revenu est dû au 1er janvier de chaque année, par toute personne physique ayant en Tunisie une résidence habituelle sur l'ensemble de ses revenus réalisés pendant l'année précédente (la nationalité de la personne n'est pas déterminante).

Sont considérés comme ayant une résidence habituelle en Tunisie:

- 1- les personnes qui y disposent d'une habitation principale ;
- 2- les personnes qui, sans disposer d'habitation principale en Tunisie, y séjournent pendant une période au moins égale à 183 Jours d'une façon continue ou discontinue durant l'année civile ;
- 3- les fonctionnaires et agents de l'Etat exerçant leur fonction ou chargés de mission dans un pays étranger dans la mesure où ils ne sont pas soumis, dans ce pays, à un impôt personnel frappant l'ensemble de leur revenu.

Ainsi, toute personne qui remplit l'un de ces trois critères définissant la résidence habituelle au sens fiscal est soumise à l'impôt sur le revenu tunisien, sous réserve, pour les personnes qui exercent leur activité au niveau de plusieurs pays, des dispositions des conventions fiscales internationales conclues entre la Tunisie et un certain nombre d'autres pays.

1.1.2. Apport de la doctrine administrative²

Détermination de la résidence principale³

1. Est résidente habituellement en Tunisie toute personne qui y dispose, à titre onéreux ou gratuit, d'une habitation principale, c'est-à-dire elle occupe un logement en tant que propriétaire, locataire, usufruitier ou en tant qu'occupant un logement mis gratuitement à sa disposition.
2. La notion d'habitation principale suppose la permanence de l'installation de la personne en Tunisie.
3. La notion d'habitation principale est indépendante du lieu et de la durée de séjour de la personne, elle se trouve satisfaite aussi bien dans le cas où l'intéressé séjourne effectivement en Tunisie, le cas le plus fréquent, comme dans celui où il dispose d'une habitation principale en Tunisie sans y séjourner.

Détermination de la durée de séjour

1. Toute personne qui séjourne en Tunisie pendant une période au moins égale à 183 jours au cours de l'année civile est considéré comme résidente en Tunisie, que le séjour soit continu ou discontinu et quelles que soient les modalités de ce séjour (hôtel, chambre meublée etc...);
2. L'appréciation de la durée de séjour s'effectue année par année. C'est ainsi qu'un contribuable qui séjourne en Tunisie pendant une ou des périodes dont le total n'atteint pas 183 jours au cours d'une année civile n'est pas considéré comme ayant une résidence habituelle en Tunisie au titre de cette année, alors même que son séjour se prolonge durant l'année suivante et que le total de séjour au titre des deux années dépasse 183 jours. Au titre de la deuxième année, il sera considéré comme ayant une résidence habituelle en Tunisie si son séjour au cours de cette année est égal ou supérieur à 183 jours.

Résidence des fonctionnaires et agents de l'Etat

La personne est considérée comme un agent de l'Etat Tunisien exerçant ses fonctions ou chargée de mission dans un pays étranger lorsqu'elle n'est pas soumise dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de ses revenus ; c'est à dire qu'elle est exonérée de l'impôt sur le revenu ou imposée sur une partie de ses revenus dans le pays où elle exerce (y compris donc celui de revenu de source tunisienne).

1.1.3. Imposition des résidents

Dans les trois cas qui précèdent, l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu sur le montant global de ses revenus de source tunisienne ou de source étrangère en application du principe de la mondialité des revenus.⁴

1.2. Personnes non résidentes en Tunisie

1.2.1. Revenus couverts par le champ d'application de l'impôt sur le revenu

² TEXTE DGI 1990/36 - Note commune n° 31

³ Dans une prise de position (341) du 12 mars 1999, la DGELF a précisé que "la notion d'habitation principale s'entend de tout lieu choisi par la personne physique pour sa résidence habituelle (où se trouve son conjoint, ses enfants,...) et exclut donc les résidences utilisées, même durablement, pour des considérations d'affaires ou de travail.

⁴ Dans une prise de position (197) du 7 février 2002, la DGELF a précisé que les personnes physiques résidentes sont soumises à l'IR à l'ensemble de leurs revenus quelles que soient leurs provenances, c'est à dire les revenus de source tunisienne et les revenus de source étrangère. Toutefois, les revenus de source étrangère ne sont soumis à l'IR en Tunisie que s'ils n'ont pas été soumis au paiement de l'impôt dans le pays d'origine (Article 36 du code de l'IRPP et de l'IS).

La loi de finances pour l'année 2003 a étendu le champ d'application de l'impôt sur le revenu pour les personnes physiques non résidents et non établis à tous les revenus réalisés en Tunisie.

Ainsi et sous réserve de dispositions résultant des conventions fiscales internationales lorsqu'elles sont plus favorables pour elles, les personnes physiques, qui ne sont pas résidentes en Tunisie, mais qui réalisent des revenus de source tunisienne, sont soumises à l'impôt sur le revenu uniquement à raison de ces revenus.

1.2.2. Revenus exonérés

Certains revenus réalisés par les personnes physiques non résidents sont expressément exonérés de l'impôt, il s'agit :

- Des intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles ;
- Des rémunérations pour affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international.

SECTION 2. Personnes exonérées

Sont exonérés de l'impôt sur le revenu, les agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère et ce dans la mesure où le pays qu'ils représentent consent des avantages analogues aux agents diplomatiques et consulaires Tunisiens.

L'exonération ne s'applique pas donc, notamment :

- Aux diplomates de nationalité tunisienne exerçant leur activité en Tunisie au sein des organisations internationales ou régionales ;
- Aux personnes de nationalité tunisienne qui sont au service des missions diplomatiques des Etats étrangers ;
- Aux personnes de nationalité étrangère qui sont au service des missions diplomatiques des Etats étrangers, mais n'ayant pas la qualité d'agent diplomatique ou consulaire.

En dehors des agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère, une personne physique demeure soumise à l'obligation de déclarer ses revenus, même si ceux-ci sont exonérés de l'impôt sur le revenu.

CHAPITRE II : Règles générales d'assujettissement à l'impôt sur le revenu

La fiscalité tunisienne distingue entre huit catégories de revenus:

- les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) (articles 9 à 15 ainsi que l'article 44);
- les bénéfices des professions non commerciales (BNC) (articles 21 et 22) ;
- les bénéfices de l'exploitation agricole et de pêche (articles 23 et 24) ;
- les traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères (articles 25 et 26) ;
- les revenus fonciers (articles 27 et 28) ;
- les revenus des valeurs mobilières (articles 29 à 33) ;
- les revenus des capitaux mobiliers (articles 34 et 35) ;
- les autres revenus (articles 36 et 37).

Chacune des catégories de revenu est régie par des règles propres de détermination du revenu imposable.

SECTION 1. Annualité de l'impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu est annuel, il est dû au premier Janvier de chaque année sur la base du montant total des bénéfices ou revenus réalisés ou perçus pendant l'année précédente.

Toutefois, le code de l'IRPP et de l'IS a prévu des dérogations à ce principe d'imposition, et ce, dans les conditions suivantes.

- Lorsqu'un contribuable précédemment non résident en Tunisie, s'y établit en cours d'année, son imposition est déterminée à raison des revenus réalisés ou perçus à compter du jour de son établissement en Tunisie.
- Lorsqu'un contribuable, auparavant résident en Tunisie, transfère son domicile hors de Tunisie, l'impôt est établi sur ses revenus réalisés ou perçus pendant l'année de son départ jusqu'à la date de ce départ ainsi que sur ceux qui lui sont acquis sans en avoir la disposition avant cette date.
- En cas de décès, l'impôt est établi à raison des revenus dont le contribuable a disposé ou qu'il a réalisés jusqu'au jour de son décès.

Par ailleurs, en cas de cession ou de cessation totale de l'exploitation, l'impôt est établi sur les bénéfices réalisés à partir du 1er janvier jusqu' à la date de la cession ou de la cessation de l'exploitation.

SECTION 2 : Modalités d'imposition

En vertu de la législation fiscale en vigueur, l'imposition dans un foyer a lieu séparément entre les époux.

L'imposition du chef de famille peut avoir lieu à raison de ses propres revenus ainsi que de revenus de ses enfants à charge (enfants âgés de moins de 20 ans au 1er janvier de l'année d'imposition). Toutefois le chef de famille peut opter pour l'imposition distincte de ses enfants mineurs qui réalisent des revenus.

En cas d'imposition séparée des enfants à charge, aucune déduction pour charge de famille ne peut être opérée à ce titre du revenu imposable du chef de famille.

A ce titre, est considéré comme chef de famille:

- l'époux ;
- le divorcé ou la divorcée qui a la garde des enfants ;
- le veuf (ou la veuve) même sans enfants à charge ;
- l'adoptant.

Cependant, l'épouse est considérée comme chef de famille:

- lorsqu'elle justifie que le mari ne dispose d'aucune source de revenu durant l'année précédant celle de l'imposition;
- lorsque remariée, elle a la garde des enfants issus d'un précédent mariage.⁵

SECTION 3 : Schéma général de détermination du revenu net global imposable

Pour la détermination du revenu net imposable, il est procédé ainsi :

1. Détermination du revenu net catégoriel pour chacune des catégories de revenu compte tenu des règles qui lui sont propres.
2. Détermination du revenu net global avec compensation entre catégories bénéficiaires et autres déficitaires lorsque le déficit est justifié par une comptabilité régulière, y compris la comptabilité simplifiée tenue conformément aux dispositions de l'article 62 du code de l'IRPP et de l'IS.⁶

Revenu net global = Somme des revenus catégoriels – Déficit des années antérieures non imputés
--

3. Détermination du revenu net soumis à l'impôt après la déduction des charges et déductions communes, c'est-à-dire celles qui ne se rapportent pas à une catégorie déterminée de revenus ou bénéfices.

Revenu net soumis à l'impôt = Revenu net global – Déductions communes

4. Calcul de l'IRPP par application du barème progressif.

SECTION 4: Les déductions communes

Le revenu global imposable est déterminé en appliquant à la somme algébrique des différentes catégories de revenus nets les déductions communes énumérées par les articles 39 et 40 du code de l'IRPP et de l'IS.

⁵ Dans une prise de position (368) du 12 février 2018, la DGELF rappelle les exigences permettant à une femme de bénéficier de la déduction au titre de chef de famille :

- 1) Certificat de présence apportant la preuve que l'époux poursuit des études universitaires.
- 2) Attestation de chômage du mari délivrée par les autorités compétentes.
- 3) Attestation prouvant que le mari infirme est dans l'incapacité de travailler et qu'il ne bénéficie d'aucune indemnité et ne réalise aucun revenu.
- 4) Attestation établissant que la femme a la garde des enfants.

⁶ Lorsque le revenu global n'est pas suffisant pour que le déficit subi au niveau d'une catégorie de revenu puisse être intégralement imputé, le reliquat non imputé est reportable successivement sur le revenu net global des années suivantes jusqu'à la 4ème année qui suit celle du déficit.

Il est à noter qu'outre les déductions communes énumérées par les articles susvisés, des déductions supplémentaires peuvent être appliquées dans le cadre de la législation régissant les avantages fiscaux.

Pour être déductibles, les charges communes du revenu global doivent présenter les caractéristiques suivantes:

(1) Être prévues par la loi.

(2) Ne pas faire l'objet d'une double déduction.

(3) Hormis les abattements forfaitaires liés à la famille, pour être déductible, la charge du revenu global doit avoir fait l'objet d'un **paiement au cours de l'année** au titre de laquelle l'impôt est dû.

(4) La charge doit être justifiée de façon probante.

La fiscalité tunisienne comprend les déductions communes suivantes :

4.1. La déduction pour chef de famille (article 40.I du code de l'IRPP et de l'IS)

Le chef de famille tel que défini plus haut, a droit à ce titre à une déduction de 150 D.

L'article 54 de la loi de finances pour l'année 2018 a relevé la déduction au titre du chef de famille, et ce, de 150 dinars à 300 dinars, pour les revenus qui seront réalisés à partir du 1er janvier 2019 et aux revenus des années ultérieures.

4.2. La déduction pour enfants à charge (article 40.II et III du code de l'IRPP et de l'IS)

Régime fiscal avant LF2018

Le chef de famille a aussi droit, au titre des enfants à sa charge, à une déduction supplémentaire de:

- 90 dinars au titre du premier enfant ;
- 75 dinars au titre du deuxième enfant ;
- 60 dinars au titre du troisième enfant ;
- 45 dinars au titre du quatrième enfant.⁷

Sont considérés comme étant à la charge du contribuable, à la condition de n'avoir pas de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier, ses enfants ou les enfants adoptés âgés de moins de 20 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

La déduction pour enfants à charge est portée à :

- 1 000 dinars par enfant poursuivant des études supérieures sans bénéfice de bourse et âgé de moins de 25 ans au 1er janvier de l'année d'imposition (dans la limite des quatre premiers enfants à charge).⁸
- 1.200 dinars par enfant infirme quel que soit son âge et son rang.⁹

⁷ La déduction n'est pas accordée au titre du cinquième enfant (sauf si il s'agit d'un enfant infirme) même si l'un des quatre premiers enfants vient à atteindre sa majorité ou à décéder.

⁸ La déduction s'applique nonobstant le caractère de l'établissement d'enseignement, qu'il soit public ou privé et nonobstant son lieu d'implantation qu'il soit en Tunisie ou à l'étranger.

⁹ Selon la note commune n° 6/2010 (Texte n° DGI 13/2010), La déduction s'opère sur la base:

Apport de la LF2018

Les articles 54 et 55 de la loi de finances pour l'année 2018 ont prévu le relèvement des abattements au titre des charges de famille et des enfants infirmes dont bénéficie le chef de famille, et ce, comme suit :

- 100 dinars au titre de chaque enfant, et ce, dans la limite des quatre premiers enfants à charge (revenus réalisés à partir du 1er janvier 2019 et à déclarer au cours de l'année 2020 et les années ultérieures).
- 2.000 dinars pour chaque enfant infirme quels que soient son âge et son rang (revenus réalisés à partir du 1er janvier 2017 et à déclarer au cours de l'année 2018 et aux revenus des années ultérieures).

Par ailleurs, aucun changement n'a été apporté aux déductions dont bénéficie le chef de famille au titre des enfants à charge poursuivant leurs études supérieures sans bénéfice de bourse.

Récapitulatif de l'apport de la loi de Finances 2018 sur les déductions communes:

Référence	Sujet	Date prise en compte selon les nouvelles dispositions	Montant de la déduction selon l'ancienne législation	Montant de la déduction selon la nouvelle législation	Date d'application de la nouvelle législation
Par I Article 39	Chef de famille	Calcul de la RS	150D	300D	Revenu 2019
Par IV Article 40	Parent à charge	Liquidation finale de l'impôt	5% du revenu net avec maximum 150D		
Par II Article 40	Enfant à charge	Calcul de la RS	respectivement à 90,75,60 et 45 D	100 dinars par enfant	Revenu 2019
Par III Article 40	Déduction par enfant poursuivant des études supérieures sans bénéfice de bourse et âgé de moins de 25 ans.	Calcul de la RS	1000 D		
Par III Article 40	Déduction par enfant infirme quel que soit son âge et son rang.	Calcul de la RS	1 200 D	2000	Revenu 2017

- de la carte d'handicapé délivrée par les services compétents pour les enfants portant un handicap,
- d'une attestation délivrée par l'office des œuvres universitaires attestant le non bénéfice de bourse pour les enfants poursuivant leurs études sans le bénéfice de bourse.

La déduction pour parents à charge (article 40.IV du code de l'IRPP et de l'IS)

Tout contribuable a droit à une déduction au titre de chaque parent à charge dans la limite de 5% du revenu net soumis à l'impôt avec un maximum de 150 dinars par parent à charge (150 dinars par an pour la mère et 150 D par an pour le père), à la triple condition que :

- Le montant déduit chez le contribuable figure en revenus sur la déclaration des revenus du parent bénéficiaire en tant que pension reçue.
- La déclaration annuelle des revenus du parent bénéficiaire est déposée en même temps avec la déclaration annuelle du contribuable qui mentionne la déduction au titre du parent à charge.
- Le revenu du ou des parents à charge, augmenté du montant de la déduction, n'excède pas le salaire minimum interprofessionnel garanti.

Lorsque la charge des parents est assurée par plus d'un enfant, le montant de la déduction est réparti entre tous les enfants.¹⁰

4.4. Les arrérages des rentes payées à titre obligatoire et gratuit (article 39.I.1 du code de l'IRPP et de l'IS)

Pour être déductible du revenu global, la rente ou la pension doit remplir trois conditions cumulatives:

- (1) être due à titre obligatoire** : le caractère obligatoire résulte d'un jugement (tel est le cas par exemple d'une pension alimentaire versée en cas de divorce). Il peut aussi résulter d'un engagement contractuel lorsqu'il découle d'un titre faisant preuve d'une obligation.
- (2) la rente ou la pension doit être due à titre gratuit.**
- (3) le montant déductible est limité au montant effectivement payé au cours de l'année** au titre de laquelle l'imposition est due dans la limite de la somme exigible en vertu de l'obligation légale.

4.5. Les primes afférentes aux contrats d'assurance vie (article 39.I.2 du code de l'IRPP et de l'IS)¹¹

Les versements au titre des primes payées par le souscripteur dans le cadre des contrats assurance-vie et des contrats de capitalisation dans la limite de 10.000 dinars par an, et ce, lorsque ces contrats comportent l'une des garanties suivantes:

- Garantie d'un capital ou d'une rente au profit de l'assuré, de son conjoint, de ses ascendants ou descendants d'une durée effective au moins égale à huit ans,
- Garantie des unités de compte au profit de l'assuré, de son conjoint, de ses ascendants ou descendants servies après une durée minimale qui ne doit pas être inférieure à huit ans,
- Garantie d'un capital ou d'une rente en cas de décès au profit du conjoint, des ascendants ou des descendants.

Cette déduction s'applique aux primes assurance-vie payées par l'affilié dans le cadre des contrats collectifs d'assurance d'une durée d'affiliation effective égale au moins à huit ans¹² et sans que sa cotisation dans ces contrats soit inférieure à une cotisation minimale dont le taux est fixé par l'arrêté du Ministre des Finances du 11 mars 2014.¹³

¹⁰ Selon la note commune n° 6-2013, la déduction pour parents à charge demeure exclue lors de la détermination de l'assiette de la retenue à la source. Elle s'effectue uniquement au niveau de la détermination du revenu global annuel imposable.

¹¹ Voir Note commune N°22 / 2014

¹² L'article 27 de la loi n° 2017-66 du 18 décembre 2017 portant loi de finances pour l'année 2018 a prévu l'assouplissement des conditions pour le bénéfice des avantages fiscaux accordés aux montants déposés dans les contrats assurance-vie et les contrats de capitalisation ouvrant droit au bénéfice des avantages en question, et ce, par la réduction de la période d'épargne minimale desdits contrats de 10 ans à 8 ans.

Le rachat du contrat d'assurance par le souscripteur aux contrats individuels ou l'affilié aux contrats collectifs avant l'expiration de la période de dix ans susvisée entraîne le paiement de l'impôt sur le revenu non acquitté majoré des pénalités dues conformément à la législation en vigueur. Les pénalités de retard ne sont pas dues lorsque l'assuré procède au rachat du contrat d'assurance suite à la survenance d'évènements imprévisibles tels que définis par la législation en vigueur ou après l'expiration d'une période d'épargne minimale de 5 ans.

Le rachat est subordonné à la production par l'intéressé auprès de l'entreprise d'assurance d'une attestation délivrée par les services du contrôle fiscal compétents attestant que l'intéressé a régularisé sa situation fiscale au titre des primes d'assurance ayant bénéficié de la déduction. A défaut l'entreprise d'assurance est tenue solidairement avec le souscripteur aux contrats individuels ou l'affilié aux contrats collectifs pour le paiement des montants exigibles.

4.6. Les sommes payées au titre du remboursement des prêts universitaires (article 39-I-3 du code de l'IRPP et de l'IS)

Sont déductibles du revenu global, les sommes payées en principal et en intérêts, au titre du remboursement des prêts universitaires dont a bénéficié un contribuable durant sa vie universitaire, et ce, quelle que soit la qualité de l'organisme prêteur, Trésor Public, Banques, Caisses sociales (CNSS-CNRPS)¹⁴.

4.7. La franchise sur les intérêts payés au titre des prêts relatifs à l'acquisition ou à la construction d'un logement social (article 39-I-4 du code de l'IRPP et de l'IS)¹⁵

La loi n° 2015-30 du 18 août 2015, portant loi de finances complémentaire pour l'année 2015 permet aux personnes physiques de déduire les intérêts payés au titre des crédits relatifs à l'acquisition ou à la construction d'un local à usage d'habitation. La déduction couvre également la marge de bénéfice payée dans le cadre des contrats de vente Murabaha (article 26).

Ainsi, l'apport de cette loi est comme suit :

- Elargissement du champ d'application de la mesure pour englober les habitations dont le coût d'acquisition ou de construction ne dépasse pas 200.000 DT (La déduction n'est plus limitée aux achats de logements sociaux) ;
- Possibilité de déduction des commissions ;
- L'avantage est limité à une seule fois ;
- Les opérations d'acquisition ou de construction dans le cadre des contrats Murabaha sont éligibles à l'avantage.

Conditions pour le bénéfice de la déduction

Le bénéfice de la déduction susmentionnée est subordonné au respect des conditions suivantes :

- il doit s'agir d'un local à usage d'habitation dont le coût d'acquisition ou de construction y compris les parties dépendantes (jardins, caves, garages...) et les parties indépendantes (celliers, places de parking...), même lorsqu'ils font l'objet de contrats séparés, ne dépasse pas 200.000 dinars ;

- il doit s'agir d'une opération d'acquisition ou de construction d'un seul local à usage d'habitation ;

¹³ Pour les salariés et les pensionnés, la déduction a lieu par l'employeur ou les caisses sociales au niveau de la détermination de l'assiette de la retenue à la source.

¹⁴ TEXTE DGI 2000/03 - Note commune n° 02

¹⁵ Texte n° DGI 2016/15 – Note commune n° 15/2016 & Texte n° DGI 2015/18– Note commune n° 18/2015

- le bénéficiaire du crédit ne doit pas être propriétaire d'un autre local à usage d'habitation à la date de la déduction même en copropriété, et ce, même si la valeur totale de la première et de la deuxième habitation ne dépasse pas 200.000 dinars.

Crédits et intérêts concernés par la déduction

La mesure s'applique aux crédits accordés par les personnes et entités habilitées à octroyer des crédits immobiliers (établissements de crédit, caisses sociales, employeurs, ...).

Sur cette base, la mesure ne s'applique pas aux :

- crédits affectés à l'acquisition des terrains ;
- autres crédits (consommation, aménagement...)¹⁶

La déduction a lieu dans la limite des intérêts portés sur le ou les tableaux d'amortissement.

La déduction susvisée s'applique aux montants échus à compter du 1er janvier 2016.

4.8. Déduction par les travailleurs non salariés de leur cotisation à l'un des régimes légaux de la sécurité sociale de l'assiette de l'impôt (article 39.I.5 du code de l'IRPP et de l'IS)

Sont déductibles du revenu global, les cotisations payées par les travailleurs non salariés affiliés à l'un des régimes légaux de la sécurité sociale.

4.9. La franchise sur les intérêts de l'épargne et des obligations (article 39-II du code de l'IRPP et de l'IS)

Sont déductibles du revenu global:

- Les intérêts perçus par le contribuable au cours de l'année au titre des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques, ou de la Caisse d'Epargne Nationale de Tunisie ou
- Les intérêts au titre des emprunts obligataires.

En vertu de la LF2017, la déduction s'effectue dans la limite d'un montant annuel de cinq mille dinars (5 000D) sans que ce montant n'excède trois mille dinars pour les intérêts provenant des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques et auprès de la Caisse d'Epargne Nationale de Tunisie.¹⁷

	Avant 2017	A partir de 2017
Déduction globale au titre des comptes spéciaux d'épargne et des emprunts obligataires	1 500D	5 000D
Déduction pour les intérêts provenant des comptes spéciaux d'épargne	1 000D	3 000D

¹⁶ Les prêts destinés à l'acquisition ou au financement d'un terrain ainsi que les prêts destinés à financer l'amélioration ou l'aménagement ou l'extension d'un local d'habitation n'ouvrent pas droit à la déduction des intérêts.

¹⁷ Avant 2017, la déduction s'effectue dans la limite d'un montant annuel de mille cinq cent dinars (1 500D) sans que ce montant n'excède mille dinars pour les intérêts provenant des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques et auprès de la Caisse d'Epargne Nationale de Tunisie.

4.10. Les autres déductions (article 39 du code de l'IRPP et de l'IS et loi 2017-8 du 14-2-2017)

Il s'agit généralement d'avantages fiscaux sous forme de déductions de revenus provenant de l'exploitation ou de déductions pour réinvestissements dans les conditions et limites prévues par la législation en vigueur.

Principales autres déductions

AVANTAGES	MODALITES	REFERENCE
Activités prévues par l'article 49 du code de IRPP et IS	Nonobstant les dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu, les deux tiers des revenus provenant des activités ou des projets prévus aux premier ¹⁸ et cinquième tirets ¹⁹ du troisième paragraphe du paragraphe I de l'article 49 du présent code et qui sont fixés sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.	ART 39 V. code de IRPP et IS
Comptes épargne en actions	Sous réserve des dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles du revenu imposable, les sommes déposées dans des comptes intitulés « comptes épargne en actions » ouverts auprès d'un établissement de crédit ayant la qualité de banque ou auprès d'un intermédiaire en bourse, pour la souscription ou l'acquisition d'actions admises à la cote de la bourse et de bons du trésor assimilables ou d'actions des sociétés d'investissement à capital variable ou de parts des fonds commun de placement en valeurs mobilières prévus par l'article 10 du code des organismes de placement collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001, dont le capital ou les actifs sont employés pour l'acquisition d'actions cotées en bourse et de bons du trésor assimilables. La déduction s'effectue dans la limite de 50.000 dinars par an. Le bénéfice de cet avantage est subordonné : - à la production lors du dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt d'un certificat de dépôt délivré par l'établissement auprès duquel est ouvert le compte d'épargne en actions, - au non retrait des sommes déposées dans lesdits comptes pendant une période de 5 ans à compter du premier janvier de l'année qui suit celle du dépôt..... ²⁰	ART 39 VIII code de IRPP et IS.
Comptes-épargne pour	Sous réserve des dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des	Article 39 bis code de IRPP et

¹⁸ les entreprises exerçant une activité artisanale, agricole, de pêche ou d'armement de bateaux de pêche

¹⁹ les bénéfices réalisés dans le cadre de projets à caractère industriel ou commercial bénéficiant du programme de l'emploi des jeunes ou du fonds national de la promotion de l'artisanat et des petits métiers

²⁰ Toute opération de retrait effectuée avant l'expiration de la période susvisée entraîne le paiement de l'impôt dû mais non acquitté, majoré des pénalités liquidées selon la législation fiscale en vigueur ur. Les pénalités de retard ne sont pas exigibles lorsque le retrait des sommes déposées intervient après l'expiration de la troisième année qui suit celle du dépôt ou lorsque le retrait intervient suite à des événements imprévisibles.

<p>l'investissement</p>	<p>personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les montants déposés par les personnes physiques dans des comptes-épargne pour l'investissement ouverts auprès de la Caisse d'Epargne Nationale de Tunisie ou auprès d'un établissement de crédit ayant la qualité de banque, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu au titre de l'année de dépôt dans la limite de 50.000 dinars par an.²¹</p> <p>Les montants déposés dans les comptes prévus au paragraphe ci-dessus ainsi que les intérêts y afférents doivent être bloqués et ne peuvent être retirés que pour la réalisation de nouveaux projets individuels, par le titulaire du compte ou par ses enfants, éligibles aux avantages fiscaux prévus par la législation en vigueur ou pour la souscription au capital initial d'entreprises ouvrant droit à déduction des revenus ou bénéfices réinvestis conformément à la législation en vigueur relative à l'incitation à l'investissement.....²²</p>	<p>IS</p>
<p>Encouragement de la transmission des entreprises</p>	<p>Sous réserve des dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les personnes physiques qui acquièrent des entreprises dans le cadre du paragraphe II de l'article 11 bis du présent code bénéficient de la déduction des revenus ou bénéfices réinvestis à cette fin et ce dans la limite des revenus ou des bénéfices soumis à l'impôt sur le revenu de l'année de l'acquisition.</p> <p>La déduction est accordée sur la base d'une décision du Ministre des Finances ou de toute personne déléguée par le Ministre des Finances à cet effet.</p> <p>Le bénéfice de la déduction est subordonné à :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'exercice, par l'entreprise cédée, de son activité dans des secteurs prévus par le chapitre IV du présent code, - la poursuite de l'exploitation de l'entreprise cédée par l'entreprise cessionnaire pendant une période de 3 ans au moins à compter du premier janvier de l'année qui suit celle de l'acquisition, - la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises pour les personnes physiques réalisant des revenus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales, - l'enregistrement des actifs acquis au bilan de l'entreprise cessionnaire de 	<p>ARTICLE 39 quartier code de IRPP et IS</p>

²¹ L'article 27 de la loi n° 2017-66 du 18 décembre 2017 portant loi de finances pour l'année 2018 a prévu le relèvement des montants déductibles pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu déposés dans les comptes épargne pour l'investissement de 20.000 dinars par an à 50.000 dinars par an. Les limites de déduction telles que relevées par l'article 27 de la loi de finances pour l'année 2018 s'appliquent aux montants déposés et aux intérêts ou bénéfices réalisés à partir du 1er janvier 2017 déductibles des revenus réalisés au cours de l'année 2017 à déclarer au cours de l'année 2018 et aux montants déposés et aux intérêts ou bénéfices réalisés au cours des années ultérieures.

²² Les montants déposés dans les comptes épargne pour l'investissement, y compris les intérêts y afférents, doivent être utilisés au plus tard le 31 décembre

. Toute opération de retrait des fonds pour une raison autre que la réalisation des projets prévus par le présent article ou tout projet réalisé après l'expiration de la période susvisée, entraîne le paiement de l'impôt dû et non acquitté au titre des montants déposés y compris les intérêts y afférents majoré des pénalités calculées conformément à la législation fiscale en vigueur.

Les pénalités de retard ne seront pas exigibles lorsque le retrait des montants déposés a lieu suite à la survenance d'événements imprévisibles tels que définis par la législation en vigueur. L'emploi des montants déposés dans les comptes épargne pour l'investissement pour la réalisation de projets ou pour la souscription au capital d'entreprises n'ouvre pas droit à la déduction prévue par la législation fiscale au titre du réinvestissement des revenus. Les conditions d'ouverture et de fonctionnement des comptes épargne pour l'investissement, les modalités de leur gestion, ainsi que la période de l'épargne, sont fixées par arrêté du ministre des finances

	<p>l'année concernée par la déduction,</p> <p>- la production à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt de l'année de la déduction d'un état des éléments acquis dans le cadre du paragraphe II de l'article 11 bis précité comportant notamment la valeur d'acquisition et d'une copie de la décision du Ministre des Finances précitée.²³</p>	
Encouragement à la création des fonds d'amorçage	<p>Nonobstant les dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989, portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles de l'assiette de l'impôt, les revenus réinvestis dans l'acquisition des parts de fonds d'amorçage prévus par la loi n°2005-58 du 18 juillet 2005 et des parts des fonds communs de placement à risque prévus par l'article 22 ter du code des organismes de placement collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 qui emploient leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds d'amorçage conformément à la législation les régissant.</p> <p>La déduction est subordonnée à :</p> <p>-la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises pour les personnes qui exercent une activité commerciale ou une profession non commerciale, telle que définie par le présent code.</p> <p>- La présentation à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu de l'année de la déduction d'une attestation de souscription et de paiement des parts délivrée par les gestionnaires des fonds.²⁴</p>	ARTICLE 39 ter code de IRPP et IS
EXPORTATION	<p>Nonobstant les dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu, les deux tiers des revenus provenant de l'exportation telle que définie par l'article 68 du présent code ainsi que les bénéfices exceptionnels prévus au paragraphe I bis de l'article 11 du présent code et selon les mêmes conditions.</p> <p>Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.</p>	ARTICLE 67
ACTIVITES DE SOUTIEN ET DE LUTTE CONTRE LA POLLUTION	<p>Nonobstant les dispositions de l'article 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles de la base de l'impôt sur le revenu, les deux tiers des revenus provenant :</p> <p>- des investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement, réalisés par les institutions d'encadrement de l'enfance et d'aide aux personnes âgées, d'éducation, d'enseignement et de recherche scientifique, par les établissements de formation professionnelle, les établissements de production et d'industries culturelles, d'animation des jeunes et de loisirs et par les établissements 130 sanitaires et hospitaliers et les investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement dans des projets d'hébergement universitaire privé.</p>	ARTICLE 70 code de IRPP et IS

²³ Le bénéficiaire de la déduction est tenu du paiement de l'impôt non acquitté au titre des montants réinvestis majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur et ce, en cas d'arrêt de l'exploitation de l'entreprise acquise avant l'expiration des trois années suivant celle de la déduction. Ces dispositions ne s'appliquent pas en cas d'arrêt de l'exploitation pour des motifs qui ne sont pas imputables au bénéficiaire de la déduction fixés par décret. (

²⁴ En cas de non-utilisation des actifs du fonds aux fins prévues par la législation susvisée relative auxdits fonds, dans les délais et selon les conditions fixées par la législation en vigueur, le bénéficiaire de la déduction sera tenu solidairement avec le gestionnaire du fonds du paiement de l'impôt sur le revenu au titre des montants réinvestis dans l'acquisition des parts du fonds qui n'a pas été payé en vertu des dispositions du présent paragraphe majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur

	<p>- des investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement réalisés par les entreprises spécialisées dans la collecte, la transformation, la valorisation, le recyclage ou le traitement des déchets et des ordures.</p> <p>La déduction susvisée s'applique selon les mêmes conditions aux bénéfices exceptionnels prévus au paragraphe I bis de l'article 11 du présent code. Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.</p>	
<p>ENTREPRISE S NOUVELLEMENT CREEES</p>	<p>Nonobstant les dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les entreprises autres que celles exerçant dans le secteur financier, les secteurs de l'énergie à l'exception des énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication, déduisent une quote-part de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exploitation des quatre premières années d'activité ainsi que les bénéfices exceptionnels prévus au paragraphe I bis de l'article 11 du présent code et selon les mêmes conditions, fixée comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 100% pour la première année, - 75% pour la deuxième année, - 50% pour la troisième année, - 25% pour la quatrième année. <p>Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.</p> <p>Les dispositions du présent article s'appliquent également aux entreprises en difficultés économiques transmises dans le cadre du paragraphe II de l'article 11 bis du présent code, et ce, pour les revenus ou les bénéfices provenant de l'exploitation des quatre premières années à partir de la date de la transmission. La déduction est accordée sur la base d'une décision du ministre chargé des finances ou de toute personne déléguée par le ministre chargé des finances à cet effet.</p> <p>Le bénéfice de ladite déduction est subordonné au respect des conditions prévues par l'article 39 quater du présent code.</p>	<p>ARTIC LE 71</p>

Autres régimes de faveur (Apport de la loi 2017-8)

- DEVELOPPEMENT REGIONAL: Art 63 et 64 code IRPP et IS
- DEVELOPPEMENT AGRICOLE: Art 65 et 66 code IRPP et IS
- AVANTAGES FISCAUX AU TITRE DU REINVESTISSEMENT EN DEHORS DE L'ENTREPRISE AU CAPITAL INITIAL OU A SON AUGMENTATION : Art 73 à 76 code IRPP et IS
- SOCIETES D'INVESTISSEMENT A CAPITAL RISQUE ET FONDS COMMUNS DE PLACEMENT A RISQUE: Art 77 code IRPP et IS

Incitations fiscales supprimées (Apport de la loi 2017-8)

Dans le cadre de la rationalisation des incitations fiscales et simplification du système fiscal, plusieurs mécanismes d'incitation peu efficaces ou peu utilisés ont été supprimés dans le cadre de la nouvelle loi .Il s'agit d'incitations prévues par le code d'incitation aux investissements ou dans le cadre du droit commun , il s'agit notamment de :

- Revenus de la Locations d'immeubles ou de la restauration au profit d'étudiants (**article 39 & III code IRPP et IS**)
- Revenus réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises qui réalisent des projets d'hébergement ou de restauration au profit des étudiants (**article 39 & III bis. code IRPP et IS**).
- - Revenus réinvestis dans la réalisation de projets d'hébergement ou de restauration au profit des étudiants (**article 39 & III ter code IRPP et IS**)
- - Revenus d'opérations de courtage international (**article 39 & V bis. code IRPP et IS**)
- - Revenus réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises qui s'installent à l'étranger ayant pour objet la commercialisation de marchandises et de services tunisiens (**article 39 & VI. code IRPP et IS**)
- - Les revenus provenant de la location des constructions verticales destinées à l'habitat collectif, social ou économique (**article 39 & VII. code IRPP et IS**)
- - Les revenus réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises exerçant exclusivement dans le secteur du montage des équipements informatiques et dans les secteurs des services et ingénierie informatique et les services connexes (**article 39 & IX. code IRPP et IS**)
- - Les revenus provenant de l'exploitation des bureaux d'encadrement et d'assistance fiscales (**article 39 & XI. code IRPP et IS**)
- Régime de transmission des entreprises en cas d'incapacité ou atteinte de l'âge de retraite (**article 11bis. code IRPP et IS**)
- PME nouvellement créées dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 300 mille dinars pour les activités de services et les professions non commerciales et 600 mille dinars pour les activités d'achat en vue de la revente et les activités de transformation et la consommation sur place (**LF2011**).
- Incitations communes prévues par l'article 7 du CII (**dégrèvement physique et financier²⁵ au profit de tous les secteurs du CII**).
- • Dégrèvement physique au profit des entreprises établies dans les zones de développement régional (**article 23 du CII**)
- Dégrèvement physique au profit des entreprises opérant dans le domaine du développement agricole (**article 30 du CII**)
- Dégrèvement physique et financier au profit des entreprises opérant dans le domaine de la dépollution ou des activités de soutien (**articles 37 et 49 du CII**)
- Déduction des bénéfices provenant des projets d'infrastructure et d'équipements collectifs dans les zones de développement régional (**article 26 du CII**)
- Déduction des bénéfices provenant des projets d'habitat social et d'aménagement des zones pour activités économiques (**article 51 du CII**)

²⁵ Le degrevement financier a été maintenu pour quelques secteurs

Chapitre 3 : REGIMES D'IMPOSITION DES DIFFERENTES CATEGORIES DE REVENUS

SECTION 1 : Bénéfices Industriels Et Commerciaux (BIC)

Aux termes de l'article 9 du code de l'IRPP et de l'IS, sont considérés comme des bénéfices industriels et commerciaux pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés dans des entreprises exerçant une activité commerciale au sens du code de commerce.

1.1. Champ d'application

1.1.1. Définition

Aux termes de l'article 9 du code de l'IRPP et de l'IS, sont considérés comme des bénéfices industriels et commerciaux pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés dans des entreprises exerçant une activité commerciale au sens du code de commerce.

La doctrine administrative assimile à la catégorie des BIC, les bénéfices des activités artisanales.²⁶

1.1.2. Activités relevant des BIC

1.1.2.1. Activités concernées

Selon l'article 2 du code de commerce, « *Est commerçant, quiconque, à titre professionnel, procède à des actes de production, circulation, spéculation, entremise, sous réserve des exceptions prévues par la loi.*

Notamment, est commerçant, quiconque, à titre professionnel, procède²⁷ :

- à l'extraction des matières premières ;
- à la fabrication et à la transformation des produits manufacturés ;
- à l'achat et à la vente ou à la location des biens quels qu'ils soient ;
- à des opérations d'entrepôt ou de gestion de magasins généraux ;
- au transport terrestre, maritime et aérien des biens et des personnes ;
- à des opérations d'assurance terrestre, maritime et aérienne, quelles qu'en soient les modalités ;
- à des opérations de change, de banque ou de bourse ;
- à des opérations de commission, de courtage²⁸ ;
- à l'exploitation d'agences d'affaires ;
- à l'exploitation d'entreprises de spectacles publics ;
- à l'exploitation des entreprises de publicité, d'édition, de communication ou de transmission de nouvelles et renseignements.

Toutefois n'est pas commerçant, quiconque exerce une profession agricole dans la mesure où l'intéressé ne fait que transformer et vendre les produits de son fonds. »

Ainsi, les commerçants (activité d'achat en vue de la vente), industriels, artisans et prestataires de services commerciaux personnes physiques sont classés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Par ailleurs, les quote-parts des associés personnes physiques dans les revenus réalisés par les entités fiscalement transparentes exerçant des activités commerciales relèvent aussi des bénéfices industriels et commerciaux.

²⁶ Nonobstant le fait que les artisans n'aient pas la qualité de commerçant.

²⁷ Certaines opérations visées ne peuvent être exercées que par des sociétés anonymes.

²⁸ Opérations d'intermédiations réalisées par des personnes indépendantes, qui consistent, contre rémunération, à mettre en relation deux personnes qui désirent contracter.

NB : Le courtier réalisant des opérations de courtage de nature non commerciale (exemple : courtier en produits agricoles) est considéré comme un commerçant.

1.1.2.2. Conditions d'exercice

Le seul exercice de l'activité ne suffit pas en lui même pour faire de la personne qui l'exerce, un commerçant, il faut que l'activité soit exercée à titre professionnel, pour le compte de la personne qui l'exerce et dans un but lucratif.

1.1.2.2.1. Exercice de l'activité à titre professionnel

Ce critère suppose que la personne qui accomplit des actes de commerce en fait sa profession, dans le sens où elle doit se consacrer à titre principal à l'exercice de cette activité. Ce critère est satisfait à chaque fois qu'il ya répétition des opérations même à des intervalles de temps pas très rapprochés.

1.1.2.2.2. Exercice de l'activité pour son propre compte

L'exercice de l'activité pour son propre compte à ses risques et périls distinguerait le commerçant du simple subordonné qui travaille sous ses ordres.

1.1.2.2.3. Exercice de l'activité dans un but lucratif

La spéculation et la recherche du profit sont les éléments caractéristiques de l'exercice d'une activité commerciale.

Toutefois, ne sont pas considérés comme activités commerciales, et ne sont pas de ce fait soumis à l'IR dans la catégorie des BIC :

- La vente par les agriculteurs de leur propre production, même après une première transformation. Toutefois, lorsqu'un agriculteur s'organise de la même manière qu'un commerçant et écoule sa production notamment dans des boutiques agencées, les bénéfices qu'il réalise dans ce cadre sont considérés comme provenant de l'exercice d'une activité commerciale.
- La vente par les peintres de leurs œuvres d'art. Toutefois si ces personnes se livrent à la reproduction en séries d'une même œuvre, les bénéfices réalisés à ce titre sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC.

1.2. Régimes d'imposition des bénéfices industriels et Commerciaux

Les revenus relevant de la catégorie des BIC sont soumis à l'impôt selon deux régimes :

- le régime réel.
- le régime du forfait d'impôt ;

1.2.1. Le Régime Réel d'imposition

Le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable tout en procédant à des retraitements (réintégrations, déductions. °)

Les modalités de détermination du résultat fiscal sont traitées par les articles 10 à 15 du code de l'IRPP et de l'IS. Elles vont faire l'objet d'une étude détaillée dans le chapitre 6 traitant la détermination du résultat fiscal.

L'imposition selon le régime réel implique la tenue d'une comptabilité régulière et complète conformément aux règles édictées par le système comptables des entreprises. ²⁹

L'imposition selon le régime réel peut dégager un résultat bénéficiaire comme elle peut dégager un résultat déficitaire qui peut s'imputer sur les autres catégories de revenus et en cas d'insuffisance, se reporter en avant sur les années suivantes.

²⁹ L'article 21 de la loi de finances pour l'année 2016 a permis aux personnes physiques qui réalisent des revenus soumis à l'impôt au taux de 10% au niveau des personnes morales de déduire de la base de l'impôt sur le revenu les deux tiers des revenus qu'ils réalisent dans la même catégorie, et ce, à l'instar des bénéfices provenant de l'exportation a condition de tenir une comptabilité ; Il s'agit :

- des revenus des activités artisanales ; -

- des revenus réalisés dans le cadre de projets à caractère industriel ou commercial bénéficiant du programme de l'emploi des jeunes ou du fonds national de la promotion de l'artisanat et des petits métiers

1.2.2.. Le régime du forfait d'impôt

Un régime forfaitaire d'imposition a été institué, au profit des petits exploitants, personnes physiques relevant de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

La loi de finances pour l'année 2011 a révisé le régime forfaitaire de l'impôt sur le revenu et ce au niveau des conditions d'éligibilité au régime, au niveau de son tarif et au niveau des obligations des bénéficiaires dudit régime.

Par ailleurs, et dans le même cadre, il a été réservé au régime en question une section dans le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés intitulée « Régime forfaitaire de l'impôt sur le revenu » comportant les articles de 44 bis à 44 sexies.

Les articles 17 et 18 de la loi n°2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour l'année 2016 ont comporté des nouvelles mesures tendant à maîtriser le bénéfice du régime forfaitaire, à améliorer son rendement et à assouplir l'adhésion des forfaitaires au régime réel. Ces mesures concernent les conditions d'éligibilité au régime forfaitaire, le tarif de l'impôt forfaitaire et les obligations comptables en cas de changement au régime réel³⁰.

L'article 16 de la loi n° 2017-66 du 18 décembre 2017 portant loi de finances pour l'année 2018 a introduit des modifications au régime forfaitaire de l'impôt sur le revenu.

1.2.2.1. Conditions d'éligibilité au régime du forfait d'impôt

1.2.2.1.1. Conditions générales

Sont éligibles au régime forfaitaire d'imposition, les petits exploitants personnes physiques qui exercent une activité industrielle, artisanale, commerciale ou des services dans le cadre d'une exploitation :

- Entreprises individuelles réalisant des revenus dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux dans le cadre d'un établissement unique :

- Non importatrices,
- Non rémunérées par des commissions,
- Ne fabricant pas de produits à base d'alcool,
- N'exerçant pas l'activité de commerce de gros,
- Ne possédant pas plus d'un véhicule de transport en commun de personnes ou de transport de marchandises dont la charge utile ne dépasse pas 3 tonnes et demi,
- Dont les exploitants ne réalisent pas des revenus de la catégorie des bénéficiaires des professions non commerciales,
- Non soumises à la taxe sur la valeur ajoutée selon le régime réel,
- N'ayant pas été soumises à l'impôt sur le revenu des personnes physiques selon le régime réel suite à une vérification fiscale,
- N'exerçant pas dans les zones communales les activités fixées par le décret n° 2014-2939 du 1er août 2014,
- Dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 100.000 dinars.³¹

1.2.2.1.2. Pour la période d'éligibilité au régime forfaitaire

La loi de finances pour l'année 2016 a fixé la période pour le bénéfice du régime forfaitaire à 3 ans à compter de la date de dépôt de la déclaration d'existence. A l'expiration de cette période, les personnes soumises à ce régime sont déclassées au régime réel.

Conformément aux dispositions de l'article 16 de la loi de finances pour l'année 2018, le régime forfaitaire est accordé pour une période de 4 ans au lieu de 3 ans, et ce, à compter de la date de dépôt de la déclaration d'existence.

Par ailleurs, les entreprises soumises au régime forfaitaire et exerçant avant le 1er janvier 2016, sont considérées créées à cette date et la période de 4 ans est décomptée, dans ce cas, à partir de cette même date. Ainsi, les entreprises en question seront déclassées au régime réel à partir du 1er Janvier 2020 lorsqu'elles ne justifient pas leur éligibilité au régime forfaitaire.³²

1.2.2.1.3. Entreprises exclues du régime forfaitaire

³⁰ Voir note commune 27/2016

³¹ Le seuil maximum du chiffre d'affaires permettant de bénéficier du régime forfaitaire dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux est unifié à 100.000 dinars, pour tous les secteurs.

L'unification du chiffre d'affaires peut entraîner l'éligibilité au régime forfaitaire des personnes physiques exerçant dans le secteur des services et soumis au régime réel avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2016.

³² **Lorsque la période de 4 ans expire au cours de l'année, les entreprises concernées seront déclassées au régime réel à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle la période de 4 ans a expiré. La période des 4 ans peut être renouvelée lorsque les données relatives à l'activité et portées par le contribuable sur sa déclaration annuelle justifient son éligibilité au bénéfice du régime forfaitaire. Il s'agit des mêmes informations prévues au paragraphe I susmentionné.**

A partir du 1er janvier 2015, sont exclues du bénéfice de ce régime les entreprises qui exercent dans les zones communales des activités qui sont fixées par le Décret n° 2014-2939 du 1er août 2014.³³

1.2.2.2. Tarif de l'impôt forfaitaire

1.2.2.2.1. Taux

Le tarif de l'impôt forfaitaire est fixé comme suit :

- pour le chiffre d'affaires égal ou inférieur à 10.000 dinars :
 - 100 dinars par an pour les entreprises implantées en dehors des zones communales ;
 - 200 dinars par an pour les entreprises implantées dans les autres zones.³⁴
- pour le chiffre d'affaires compris entre 10.000 dinars et 100.000 dinars : 3% du chiffre d'affaires.

1.2.2.2.2. Minimum

L'impôt forfaitaire annuel ne peut pas être inférieur à 75 dinars pour les entreprises implantées en dehors des zones communales et à 150 dinars pour les autres entreprises.³⁵

1.2.2.2.3. Majoration d'assiette

L'impôt dû est majoré de 50% en cas de dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt après 30 jours de l'expiration des délais légaux³⁶.

1.2.2.2.4. Caractère unique du forfait et répartition de l'impôt forfaitaire

L'impôt forfaitaire, y compris le minimum sus indiqué entraîne un impôt unique. Ainsi, il est libératoire de :

- L'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux,
- La taxe sur la valeur ajoutée au régime réel, et

L'impôt forfaitaire comprend la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel.³⁷

Exemple 1:

Soit une personne physique, soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire exerçant l'activité de vente de chaussures dans une zone communale qui a réalisé au cours de l'exercice 2015 un chiffre d'affaires de 85.500 dinars.

Dans ce cas, son impôt forfaitaire exigible est calculé comme suit :

_ chiffre d'affaires entre 0 et 10.000 dinars 150 D
 _ chiffre d'affaires dépassant 10.000 dinars (75.500D * 3%) 2265 D
 Impôt total exigible : 2415D

L'impôt ainsi déterminé comprend la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial, ou professionnel représentant 25% de l'impôt forfaitaire, (20% du montant de l'impôt forfaitaire total,) à savoir 2415 D * 20% = 483 D

L'impôt forfaitaire dû est donc de 2415D – 483D = 1932 D

³³ Article 45 de la loi de finances complémentaire 2014

³⁴ L'article 16 de la loi n° 2017-66 du 18 décembre 2017 portant loi de finances pour l'année 2018 a introduit des modifications au régime forfaitaire de l'impôt sur le revenu comme suit

1- le relèvement du tarif de l'impôt forfaitaire pour le chiffre d'affaires égal ou inférieur à 10.000 dinars comme suit :

- de 150 dinars à 200 dinars par an pour les entreprises implantées dans les zones communales conformément aux limites territoriales des communes en vigueur avant le 1er janvier 2015 ;
- de 75 dinars à 100 dinars par an pour les entreprises implantées dans les autres zones.

2. la prolongation de la période du bénéfice du régime forfaitaire de 3 à 4 ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence.

³⁵ Modifié Art.45-2 LF 2013-54 du 30/12/2013

³⁶ Ajouté Art.45-3 LF 2013-54 du 30/12/2013

³⁷ 80% de l'impôt forfaitaire sur le revenu et à hauteur de 20% de la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel.

SECTION 2 : Les Bénéfices Non Commerciaux (B.N.C)

2.1. Définition du revenu catégoriel

Sont qualifiés de bénéfices non commerciaux, les bénéfices réalisés par :

- les professions libérales ;
- les charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant ;
- toutes les occupations ou exploitations non commerciales à but lucratif.

Les quotes-parts des associés personnes physiques dans les revenus réalisés par les entités fiscalement transparentes exerçant des activités non commerciales relèvent aussi des BNC.

2.1.1. Les professions libérales

Sont considérées libérales, les professions où l'activité intellectuelle joue un rôle prépondérant. Ces professions consistent en la pratique d'une science ou d'un art que le professionnel est censé exercer en toute indépendance.

Les professions libérales sont de deux catégories :

- celles qui sont organisées dans un ordre professionnel : experts-comptables, comptables, médecins, architectes, chirurgiens dentistes, huissiers notaires, avocats, conseils fiscaux, etc...
- et celles qui ne sont pas organisées dans un ordre professionnel : conseils juridiques, bureaux d'études, bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale, etc...

Les membres d'une profession libérale qui sous-traitent des activités auprès d'autres confrères sont considérés comme exerçant eux-mêmes une profession non commerciale.

2.1.2. Les occupations ou exploitations non commerciales à but lucratif

Il s'agit d'une formulation à large étendue qui couvre toutes les professions qui ne relèvent pas des honoraires et payés en contrepartie de l'exercice des activités non commerciales à but lucratif. Relèvent de ce fait des bénéfices non commerciaux les activités suivantes lorsqu'elles sont exercées à titre indépendant (les artistes : chanteurs, musiciens, compositeurs,; les dessinateurs, peintres et sculpteurs ; les sportifs ; les droits d'auteur ; les produits perçus par les inventeurs ; les écoles et universités privées ; les auto-écoles).³⁸

2.1.3. Les charges ou offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant

Exemple : les notaires et les commissaires-priseurs.³⁹

2.2. Régime d'imposition des BNC

Les revenus relevant de la catégorie des BNC sont soumis à l'impôt selon deux régimes :

- Le régime du forfait d'assiette ;
- Le régime réel.

2.2.1. Le régime du forfait d'assiette :

2.2.1.1. Détermination du bénéfice net

Le bénéfice net est déterminé sur la base de 80% ⁴⁰des recettes brutes encaissées⁴¹ l'année précédant celle de l'imposition.

³⁸ - Les produits de droits d'auteur perçus par les écrivains et compositeurs ;

- les produits perçus par les inventeurs ;
- les commissions des agents d'assurances ;
- les commissions des transitaires ;

- les profits réalisés par les exploitants d'auto-école qui se consacrent à la direction de leur établissement tout en dispensant eux-mêmes l'enseignement et à la condition qu'ils possèdent un seul véhicule et indépendamment du nombre de moniteurs employés ;

- les rémunérations tirées de l'exploitation d'établissements d'enseignement privé, de jardins d'enfants ou de crèches ;

- les profits réalisés par les représentants de commerce qui n'ont ni la qualité de commerçant ni celle de salarié, c'est le cas du représentant qui garde la liberté d'organiser son travail, qui ne rend pas compte du résultat de ses visites et qui supporte ses propres frais. (Bénéfices réalisés par les délégués médicaux)

- les profits réalisés par les guérisseurs et les magnétiseurs ;

- les profits réalisés par les accompagnateurs et les guides de touristes dans la mesure où ils exercent à titre indépendant. (Guides touristiques indépendants exerçant dans les hôtels lorsque leur relation professionnelle avec lesdits hôtels n'est pas régie par les dispositions du code du travail relatives à l'organisation de la relation professionnelle basées sur un lien de subordination entre le salarié et l'employeur).

³⁹ Les courtiers et les agents de changes exercent une activité commerciale et à ce titre, ils sont imposables dans la catégorie des B.I.C.

Les recettes à prendre en compte sont les recettes TVA comprise.

2.2.1.2. Les recettes

Le terme recettes brutes⁴² couvre tous les encaissements réalisés durant l'année considérée,⁴³ TVA comprise, indépendamment de l'année à laquelle ils se rapportent, il peut s'agir de recettes correspondant à des opérations réalisées au cours de la même année ou au cours d'années antérieures ou encore à titre d'avances.

La notion « d'encaissement » désigne la disposition par le bénéficiaire des sommes d'argent, sous quelque forme que se soit, à savoir notamment :

- la remise d'un chèque
- le crédit d'un compte bancaire ou postal
- la remise d'un effet de commerce
- l'inscription en compte courant.
- La remise de biens droits et valeurs en échange des services rendus

Par contre, ne sont pas compris dans les recettes :

- les créances acquises au cours d'une année et non encore recouvrées,
- Les débours, c'est-à-dire, les remboursements par les clients des frais leur incombant et avancés par le contribuable

2.2.1.3. Modalités d'application

A signaler que le forfait d'assiette n'admet aucune déduction de quelle que nature que ce soit, même justifiée. (Frais de formation et de congrès engagés par le corps médical, des frais de déplacement engagés par les huissiers notaires)

En sus du minimum d'impôt du droit commun, l'Article 10⁴⁴ de la LFC2014 a prévu l'application d'un minimum d'impôt pour les bénéficiaires non commerciaux soumis au régime forfaitaire à partir de la quatrième année suivant celle du dépôt de la déclaration d'existence. Le minimum d'impôt correspond au revenu des personnes qui exercent une activité ayant un similaire dans le secteur public, à l'impôt exigible par les personnes exerçant la même activité et selon le même grade dans ledit secteur.

NB : les BNC forfaitaires ont l'obligation de facturation et justification du chiffre d'affaires.⁴⁵

2.2.2. Le régime réel :

Déterminé à partir d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises, le bénéfice net des activités non commerciales est constitué par la différence entre les produits bruts réalisés au cours de l'année civile et les charges nécessitées par l'exploitation au titre de la même année.

Le bénéfice net des activités non commerciales est constitué par la différence entre les produits bruts réalisés au cours de l'année civile et les charges nécessitées par l'exploitation au titre de la même année.

⁴⁰ Modifié Art.46 LF 2013-54 du 30/12/2013

⁴² La pratique administrative a fait naître des normes d'estimation de recettes pour certaines professions selon des critères plus ou moins négociés. C'est le cas par exemple de la profession d'avocat qui se voit imposée selon une estimation des recettes basée sur le nombre d'affaires traitées devant les tribunaux par degré de juridiction.

⁴³ Dans une prise de position (1430) du 15 octobre 2010, la DGELF a précisé que les revenus réalisés par les BNC soumis au régime du forfait d'assiette sont pris en compte pour la détermination du résultat fiscal au titre de l'exercice de leur encaissement effectif ; De ce fait, lesdits revenus ne sont imposables que lorsqu'ils sont effectivement encaissés.

Sur cette base, la DGELF a précisé que les sommes versées au profit des BNC soumis au régime du forfait d'assiette par une personne qui procède au paiement pour le compte du débiteur effectif, sont prises en compte dans les revenus réalisés au titre de l'exercice de l'encaissement effectif, et ce, indépendamment de la personne qui verse lesdites sommes.

⁴⁴ Disposition applicable sur les bénéfices réalisés à partir du premier janvier 2015

⁴⁵ Dans une prise de position (1075bis) du 6 septembre 2011, la DGELF a précisé que :

- Les personnes exerçant une profession non commerciale sont tenues par l'obligation de facturation nonobstant leur régime fiscal, à l'exception des personnes physiques réalisant des BIC et soumises à l'IR selon le régime forfaitaire d'imposition.

- Une liste nominative des clients ne peut pas servir comme élément justificatif du chiffre d'affaires déclaré et comptabilisé ; le chiffre d'affaires étant justifié par des factures, des notes de débit ou tout autre document en tenant lieu.

Les règles de détermination du résultat fiscal selon le régime réel des BNC sont les mêmes que celles édictées en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux. Ainsi, les dispositions des articles 10 à 15 du code de l'IRPP et de l'IS sont applicables aux personnes qui justifient de la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.

Le choix de se placer en régime réel est effectué à l'initiative du contribuable et n'exige aucune formalité particulière d'option auprès de l'administration fiscale.

Dans un souci d'assurer une stabilité au niveau du régime d'imposition de cette catégorie de revenus, l'article 71 de la loi n° 2001-123 du 28 décembre 2001 a prévu que les personnes physiques qui réalisent des revenus relevant de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux et qui déposent leur déclaration annuelle au titre d'une année donnée sur la base du régime réel⁴⁶ ne peuvent plus exercer l'option pour le régime forfaitaire. Le régime réel sera dans ce cas définitif et irrévocable.

2.2.3. Obligations comptable et fiscales spécifiques

L'article 63 de la loi n°2004-90 du 31 décembre 2004 portant loi de finances pour l'année 2005 a étendu l'obligation de tenue de comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel et qui réalisent des bénéficiaires non commerciaux. Toutefois, l'Article 8 LFC2014 a prévu que les personnes qui réalisent des revenus de catégorie de BNC peuvent tenir une comptabilité simplifiée lorsque leur chiffre d'affaires ne dépasse pas 150 000 dinars.

L'article 22 de la loi de finances pour l'année 2016 a prévu pour les professions indépendantes l'obligation d'émettre des notes d'honoraires prénumérotées. Les obligations y compris les mentions obligatoires relatives aux factures, prévues par l'article 18 susvisé s'appliquent aux notes d'honoraires.

L'article 31 de la loi de finances pour l'année 2017⁴⁷ a prévu des dispositions relatives à la maîtrise du recouvrement de l'impôt exigible par les professions non commerciales, il s'agit notamment de :

- l'instauration de l'obligation de la mention du matricule fiscal par les personnes exerçant des professions non commerciales dans tous les documents relatifs à l'exercice de leurs activités, nonobstant la partie émettrice de ces documents. Les documents relatifs à l'exercice de l'activité desdites personnes ne comportant pas le matricule fiscal ne sont pas retenus à l'exclusion des ordonnances médicales.

- l'application d'une amende allant de 250 dinars à 10.000 dinars à toute personne exerçant une profession non commerciale n'ayant pas respecté l'obligation de la mention du matricule fiscal.⁴⁸

2.2.4. Cas particulier : membres des sociétés civiles professionnelles

Les sociétés civiles professionnelles, dotées de la personnalité morale ont pour objectif l'exercice en commun d'une activité professionnelle (médecins, avocats,...). Elles sont soumises au régime fiscal des sociétés de personnes et chacun des membres est soumis à l'impôt sur le revenu sur la base de sa part dans le bénéfice de la société.

SECTION 3 : Les bénéficiaires de l'exploitation agricole et de pêche

⁴⁶ L'Article 8 de la LFC 2014 a prévu que les personnes qui réalisent des revenus de catégorie de BNC soumises au régime forfaitaire du revenu imposable qui optent pour le régime réel d'imposition bénéficient d'une déduction de 75%, 50% et 25% de leurs revenus au titre de la première, deuxième et troisième année, et ce nonobstant le minimum d'impôt. Toutefois, cette disposition a été abrogée par la loi 2017-8

⁴⁷ NOTE COMMUNE 13/2017

⁴⁸ L'article 31 de la loi de finances pour l'année 2017 a prévu également

- l'obligation pour les établissements sanitaires et hospitaliers de mentionner dans les factures qu'ils établissent toutes les opérations relatives aux services sanitaires, médicaux et paramédicaux rendus par eux-mêmes ou par les intervenants auprès d'eux, pour la réalisation de ces services.

- l'obligation pour les services de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics de faire parvenir aux services compétents de l'administration fiscale une liste nominative selon un modèle établi par l'administration relative aux personnes exerçant une profession libérale qui traitent avec les services concernés et ce, au titre de chaque semestre de l'année civile

3.1. Définition du revenu catégoriel

Sont considérés comme bénéfiques d'exploitation agricole ou de pêche, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux propriétaires exploitant eux mêmes, soit aux métayers ou autres, ainsi que les revenus provenant de la pêche.⁴⁹

3.2. Principales activités concernées

Relèvent notamment de la catégorie tous les produits provenant de:

3.2.1. Cultures de toute nature:⁵⁰

3.2.2. Elevage des animaux de toute nature:

- l'aviculture (élevage des volailles)
- l'apiculture (élevage des abeilles)
- l'élevage des ovins, des caprins, des bovins, et des équidés, etc.
- l'élevage des chiens
-

3.2.3. Elevage des produits de la mer telles que :

- la pisciculture (élevage des poissons)
- l'ostréiculture (élevage des huîtres)
- la mytiliculture (élevage des moules)
- la conchyliculture (élevage des coquillages)

3.3. Les bénéfiques provenant de l'agriculture et de la pêche⁵¹

3.3.1. Les bénéfiques agricoles

Les bénéfiques agricoles peuvent être réalisés :

- a. Dans le cadre d'une exploitation directe par le propriétaire, ou en faisant recours à un personnel salarié, dans ce cas, l'impôt est dû par le propriétaire exploitant. ⁵²
- b. Dans le cadre d'un fermage, opération par laquelle, le propriétaire concède à un fermier le droit d'exploitation des biens agricoles (terrains, matériels,...) en contrepartie d'une rémunération en espèces ou en nature (produits agricoles). Dans ce cas, seul l'exploitant direct, à savoir le fermier sera soumis à l'impôt sur le revenu au titre des revenus agricoles. Par contre, les rémunérations réalisées par le propriétaire sont considérés comme des revenus fonciers et soumis à l'impôt sur le revenu à ce titre.
- c. Dans le cadre du métayage, c'est-à-dire, dans le cadre d'un contrat, écrit ou verbal, par lequel le propriétaire de biens ruraux met ces derniers à la disposition d'une autre personne, en vue d'en partager la production dans des conditions fixées d'avance. Dans ce cas, le propriétaire garde, au même titre que le métayer, la qualité d'exploitant agricole et les bénéfiques qu'il réalise sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre de la catégorie des bénéfiques de l'exploitation agricole et de la pêche.

3.3.2. Les revenus réalisés par un pêcheur

Les revenus réalisés par un pêcheur font partie de la catégorie des bénéfiques de l'exploitation agricole ou de pêche ; que celui-ci exploite sa propre barque ou celle d'autrui. Sont également compris dans ladite catégorie, les revenus réalisés par les armateurs de bateaux de pêche pour la part leur revenant de l'exploitation du bateau.

Par contre la part revenant aux marins pêcheurs qui exercent leurs activités sur des embarcations ne leur appartenant pas (*sont rétribués à la part*) est classée dans la catégorie des traitements et salaires.

3.3.3. Limite avec d'autres catégories de revenus

3.3.3.1. Limite avec les bénéfiques industriels et commerciaux

3.3.3.1.1. Vente par les agriculteurs des produits agricoles en l'état

⁵¹Hbiba Louati, Cours révision comptable, ISCAE

⁵² Si la propriété est exploitée en association entre le chef de famille et ses enfants majeurs chacun des membres de cette association est imposable pour la part lui revenant.

Les bénéfices réalisés de la vente de produits agricoles en l'état dans les circuits habituels (marchés de gros, vente aux transformateurs,...) sont classés dans la catégorie de des bénéfices agricoles et de pêche. Toutefois, en cas d'écoulement d'une production agricole dans le cadre d'installations commerciales permanentes (plusieurs points de ventes), les bénéfices découlant de cette opération sont classés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, dès lors que l'intéressé est organisé et écoule sa production dans les mêmes conditions qu'un marchand de légumes.

3.3.4. Transformation par les agriculteurs des produits agricoles

En cas d'opérations de première transformation qui ne nécessite pas une mécanisation poussée, les bénéfices en découlant, gardent la qualité de bénéfices agricoles, tel est le cas des bénéfices réalisés d'opérations de fabrication de beurre ou de fromage à partir du lait produit dans la ferme. Mais si les moyens humains et matériels mis en œuvre sont importants, (recours à un personnel salarié, mécanisation poussée...), les bénéfices qui en résultent sont considérés comme étant des bénéfices industriels et commerciaux.

3.3.5. Limite avec les revenus fonciers

Les revenus provenant de location de domaines agricoles sont classés dans la catégorie des revenus fonciers.

3.4. Les régimes d'imposition des bénéfices agricoles et de pêche et détermination du revenu net

Aux termes de l'article 24 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, le bénéfice net des exploitations agricoles peut être déterminé selon l'un des trois modes ci-après développés

- Le régime de l'excédent des recettes sur les dépenses.
- Le régime réel ;
- Le régime de détermination forfaitaire;

3.4.1. Le régime de l'excédent des recettes sur les dépenses :

Aux termes de l'article 24 du code de l'IRPP et de l'IS, le bénéfice net des exploitations agricoles ou de pêche peut être constitué par l'excédent des recettes totales⁵³ réalisées au cours de l'année civile sur les dépenses nécessitées par l'exploitation pendant la même année compte tenu du jeu des stocks⁵⁴.

Les dépenses nécessitées par l'exploitation pendant la même année civile englobent les dépenses de gestion courantes supportées en vue de la réalisation de la production⁵⁵. En revanche, les sommes payées pour les acquisitions de biens durables ne sont pas incluses⁵⁶.

Ce mode de détermination du revenu net agricole n'implique pas la tenue d'une comptabilité, mais tout simplement l'existence des pièces justifiant les recettes et les pièces justifiant les dépenses d'exploitation.⁵⁷

3.4.2. Le régime réel⁵⁸ :

Ce mode de détermination du bénéfice net est applicable aux personnes qui justifient de la tenue d'une comptabilité⁵⁹ conformément à la législation comptable en vigueur. Dans ce cas, le bénéfice de la catégorie est déterminé comme en matière de bénéfices industriels et commerciaux.

L'article 21 de la loi de finances pour l'année 2016 a permis aux personnes physiques qui réalisent des bénéfices agricoles et de pêche de déduire de la base de l'impôt sur le revenu les deux tiers des revenus qu'ils réalisent dans la même catégorie, et ce, à l'instar des bénéfices provenant de l'exportation **a condition de tenir une comptabilité** :

⁵³ Par recettes totales, il est entendu toutes sommes encaissées au cours de l'année précédant celle de l'imposition indépendamment de l'année à laquelle elles se rattachent. Sur la base du même principe sont retenues pour la détermination du résultat net toutes les dépenses payées au cours de l'année indépendamment de l'exercice de leur engagement.

Les recettes totales comprennent l'ensemble des recettes de l'agriculteur y compris, les primes, les ristournes perçues des coopératives provenant des excédents, les subventions et les indemnités d'assurance perçues en dédommagement des pertes de récoltes.

⁵⁴ Le stock est évalué au prix de revient.

⁵⁵ Des frais de labour, d'engrais, de semences, de personnel, de cueillette et tous autres frais du même genre

⁵⁶ Montants payés pour l'acquisition, notamment, de terrain, de matériel et tous autres biens du même genre.

⁵⁷ Texte DGI 93/22 - Note Commune n° 15

⁵⁸ Le régime réel, résulte d'un simple choix du contribuable ne nécessitant aucune démarche d'option auprès de l'administration fiscale

⁵⁹ L'article 63 de la loi n°2004-90 du 31 décembre 2004 portant loi de finances pour l'année 2005 a étendu l'obligation de tenue de comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises aux personnes physiques qui réalisent des bénéfices des exploitations agricoles ou de pêche et qui optent pour l'imposition selon le régime réel.

3.4.3. Le régime de détermination forfaitaire.

En pratique, ce régime s'applique exclusivement à certains revenus agricoles, il s'agit:

- de l'agrumiculture,
- de l'oléiculture ;
- de la céréaliculture ;
- et de la viticulture.

En l'absence de justifications des recettes et des dépenses ou de la tenue d'une comptabilité, le bénéfice net est déterminé sur la base d'une évaluation forfaitaire⁶⁰, et ce, après consultation des experts du domaine et tenant compte de la nature des spéculations selon les régions.

Par exemple, il est établi chaque année, un forfait d'assiette par catégorie de culture (à l'hectare ou par pied d'arbre, par exemple) et après classement en différentes régions selon le rendement en fonction des conditions climatiques de chacune des régions.⁶¹

SECTION 4 : Les traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères

Cette catégorie de revenu comprend :

- Les traitements, salaires, émoluments, indemnités et autres avantages s'y rattachant, et
- Les pensions et rentes viagères.

4.1. Les traitements et salaires

4.1.1. Définition et champ d'application

On retient deux critères pour déterminer si un revenu fait ou non partie de cette catégorie :

- Le premier est que la rémunération soit versée à une personne placée dans un état de subordination vis à vis de leur employeur.
- Le deuxième critère fait entrer dans cette catégorie des revenus sans rechercher le lien de subordination, simplement parce que ces rémunérations sont réputées telles par les lois fiscales.

La qualité de salarié est acquise par toute personne qui est liée à un employeur par un contrat de travail⁶² ou qui se trouve dans un lien de subordination vis-à-vis de la personne qui utilise ses services. Dans ce cadre, la qualité de salarié repose sur une condition essentielle à savoir la dépendance de celui qui offre ses services vis-à-vis de l'utilisateur (statut professionnel, discipline, échelle de rémunération etc...)⁶³

⁶⁰ Cette évaluation forfaitaire peut être faite en fonction de certains éléments reconnus caractéristiques des exploitations en cause tels que la superficie, le nombre d'animaux, le nombre d'hectolitres, le nombre d'arbres.

⁶¹ Les tarifs annuels prévus par des barèmes à l'occasion de chaque campagne agricole sont fixés suivant la nature du produit agricole et par référence à la zone de situation des exploitations.

⁶² Aux termes de l'article 6 du code de travail « le contrat de travail est une convention par laquelle l'une des parties appelée travailleur ou salarié s'engage à fournir à l'autre partie appelée employeur ses services personnels sous la direction et le contrôle de celle-ci, moyennant une rémunération.

La relation de travail est prouvée par tous moyens. »

⁶³ Font partie de cette catégorie notamment :

- Les commissions des rémunérations servies aux représentants de commerce et ce, conformément au code du travail qui reconnaît la qualité de salariés aux représentants de commerce qui se trouvent liés à une seule entreprise industrielle ou commerciale soit pour la vente à titre exclusif de ses produits soit pour recueillir des commandes pour son compte.⁶³

4.1.2. Détermination du revenu net catégoriel

Sont pris en compte pour la fixation du salaire brut soumis à l'impôt sur le revenu, tous les éléments composant le salaire, y compris toutes les primes et rémunérations qu'elles soient fixes ou variables, régulières ou non régulières, à l'exclusion des primes exonérées en vertu de l'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS et des primes ne revêtant pas le caractère de complément de salaire.

Le revenu catégoriel net imposable est déterminé en déduisant notamment du montant brut des éléments du revenu⁶⁴ y compris les avantages en nature:

- Les retenues obligatoires effectuées par l'employeur en vue de la constitution de rentes, de pensions, de retraite ou pour la couverture de régimes obligatoires de sécurité sociale ;
- Les frais professionnels fixés forfaitairement à 10% du reliquat après déduction de ces retenues et sans que la déduction dépasse 2.000 dinars par an. En effet, l'article 14 de la loi de finances pour l'année 2017 a fixé un plafond pour la déduction des frais professionnels fixée à 10% pour les salariés à 2.000 dinars par an..

Exemple

Soit un salarié ayant au cours de l'année 2017 un salaire annuel brut après déduction des cotisations sociales obligatoires de 18.000 D.

Supposons que la personne concernée soit mariée et ayant deux enfants à charge ; le premier est infirme et a 21 ans et le deuxième est âgé de 17 ans.

Dans ce cas, l'impôt annuel dû pour le salarié susvisé, serait calculé comme suit :

➤ Salaire annuel brut	18.000 D
➤ Déduction des frais professionnels $18.000 \text{ D} \times 10\% = 1800 \text{ D} < 2.000 \text{ D}$	1.800 D
➤ Déductions au titre de la situation et charges de la famille (150 D + 1200 D + 90 D)	1.440 D
➤ Revenu annuel net imposable	14.760 D
➤ L'impôt sur le revenu dû	$(5.000 \text{ D} \times 0\%) + (9.760 \text{ D} \times 26\%)$ 2.537,600 D

Reprenons les données de l'exemple précédent et supposons que le salarié susvisé ait réalisé au cours de l'année 2017 un salaire annuel brut après déduction des cotisations sociales obligatoires de 25.000 D.

Dans ce cas, l'impôt annuel dû par le salarié susvisé, serait calculé comme suit :

Salaire annuel brut	25.000 D
➤ Déduction des frais professionnels $25.000 \text{ D} \times 10\% = 2500 \text{ D} > 2.000 \text{ D}$	2.000 D
➤ Déductions au titre de la situation et charges de la famille (150 D + 1200 D + 90 D)	1.440 D
➤ Revenu annuel net imposable	21.560 D
➤ L'impôt sur le revenu dû	$(5.000 \text{ D} \times 0\%) + (15.000 \text{ D} \times 26\%) + (1.560 \text{ D} \times 28\%)$ 4.336,800 D

-
- Les traitements et salaires, les rémunérations, les primes et les autres avantages accordés aux dirigeants des sociétés de capitaux et assimilées (gérants des sociétés à responsabilité limitée⁶³ et des SUARL⁶³ et PDG ou DG des sociétés anonymes).
 - Les marins pêcheurs payés à la part conformément au code de la pêche.

⁶⁴ La contribution de l'employeur au régime de l'assurance maladie ou de l'assurance groupe est un élément du salaire brut

4.1.2.1. Les avantages en nature

Les avantages en nature sont évalués d'après leur valeur réelle (coût supporté par l'employeur). Cette règle s'applique à tous les avantages qu'ils portent sur un logement⁶⁵, un véhicule automobile ou sur une consommation de bien et service⁶⁶.

Toutefois, dans le cas particulier des avantages en nature pour lesquels il existe un équivalent en Indemnité (avantage en nature sous forme de logement, de voiture de fonction ou de services utilisés à des fins personnelles), et lorsque les biens sont la propriété de l'entreprise et que les salariés bénéficient de droit d'une indemnité s'ils ne disposaient pas de tels avantages, l'évaluation s'effectue sur la base du montant de l'indemnité qui devait leur être servie.

Ainsi, les personnes qui bénéficient de droit d'une indemnité de logement et qui occupent un logement, propriété de l'employeur sans bénéfice de l'indemnité, sont soumises à l'impôt sur la base du montant de l'indemnité qui devait leur être servie quel que soit le montant de la valeur locative du logement mis à disposition.

Par ailleurs, les avantages en nature octroyés par nécessité de service ne sont pas imposables.⁶⁷ A titre d'exemple, n'est pas imposable, l'avantage en nature sous forme de logement mis à la disposition de l'employé par l'employeur suite à une obligation de présence sur les lieux du travail.⁶⁸

4.1.2.2. Revenus exonérés

Les traitements, salaires, émoluments, indemnités et autres avantages s'y rattachant exonérés de l'IRPP incluent :⁶⁹

4.1.2.2.1. Les traitements, salaires et indemnités servis par les Etats étrangers au profit du personnel détaché auprès du gouvernement tunisien dans le cadre de la coopération technique

4.1.2.2.2. Les allocations, indemnités et prestations servies sous quelle que forme que ce soit en application de la législation relative à l'assistance, à l'assurance et à la sécurité sociale.

C'est le cas :

- des allocations familiales ;
- de l'allocation pour salaire unique ;
- des remboursements des frais de soins.

4.1.2.2.3. La gratification de fin de service

Cette exonération est accordée dans les limites fixées dans le cadre de la législation régissant le travail :

- Des montants prévus par les conventions collectives sectorielles ou particulières.
- Des montants fixés ou approuvés par les commissions de contrôle des licenciements ou par l'inspection du travail dans le cadre des opérations de licenciement de salariés pour des raisons économiques ou fixés par décisions de la commission d'assainissement et de restructuration des entreprises à participations publiques.
- Du salaire de trois mois dans les autres cas.

Ainsi, l'exonération susvisée ne couvre pas notamment :

⁶⁵ Le logement mis à la disposition d'un salarié par l'entreprise qui en est locataire, est pris en considération pour le montant du Loyer

⁶⁶ Les consommations gratuites d'électricité, de gaz ou d'eau sont prises en compte pour leur montant réel

⁶⁷ Note commune n°2/1990

⁶⁸ Lorsque, le salarié bénéficie en même temps d'un avantage en nature exonéré et d'une prime ou d'une indemnité pour le même objet, cette dernière constitue un élément de rémunération imposable. C'est le cas d'un salarié qui est hébergé gratuitement par l'entreprise et qui reçoit une indemnité de logement.

⁶⁹ Les traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères dont le montant annuel net après abattements au titre de la situation et des charges de famille ne dépasse pas 5 000 dinars, sont exonérés de l'IR à compter du premier Janvier 2014 à condition de ne pas réaliser d'autres catégories de revenus . Cette disposition a été supprimée par la LF2017.

- Les indemnités accordées par les entreprises à leurs salariés en dehors du cadre susvisé telles que les rémunérations payées à l'occasion du départ volontaire à la retraite anticipée ;
- Les autres indemnités accordées à l'occasion du licenciement des salariés telles que l'indemnité de préavis et l'indemnité de mise à la retraite et autres rémunérations (droits aux congés payés) ;
- L'indemnité revêtant le caractère de dommages intérêts visée aux articles 23 bis et 24 du code de travail.⁷⁰

4.1.2.2.4. Les allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi

Ces allocations sont exonérées lorsqu'elles sont supportées par les salariés et elles sont justifiées ;

Il s'agit notamment de :

- les primes et avantages alloués par nécessité de travail,
- les indemnités accordées au personnel astreint à rester sur les lieux du travail en dehors des heures de travail,
- les indemnités accordées aux ouvriers dans le cadre de la préservation de la santé et de la sécurité professionnelle telles l'indemnité de chaleur, de fumée, de salissure et des risques, la prime de lait et la prime de douche allouées aux ouvriers travaillant dans des lieux présentant des risques et ce, indépendamment du fait que ces primes ou indemnités soient prévues ou non par la convention collective sectorielle ou bien par l'accord conclu entre l'entreprise et le syndicat des travailleurs

Il s'agit également des frais exposés par le salarié dans l'exercice de ses fonctions et qui ne sont pas couverts par la déduction de 10% au titre des frais professionnels. Selon la doctrine administrative,⁷¹ « Ces remboursements peuvent, selon le cas, intervenir soit sur justifications produites par le salarié telles que factures d'hébergement, de restauration, ou de transport, soit sur la base d'un forfait fixé par des textes réglementaires (Décret, Conventions collectives) ...»

Les allocations pour frais d'emploi peuvent également prendre la forme d'allocations en nature (par exemple : mise à la disposition d'une voiture personnelle pour les déplacements professionnels).

Dans une prise de position (1423) du 17 octobre 2002, la DGELF a précisé les conditions pour l'exclusion des remboursements de frais forfaitaires des éléments de salaires imposables :

- 1) Les dépenses se rapportent à l'activité de l'entreprise et ne sont pas excessives eu égard à la nature de la mission.
- 2) La mission est exécutée sur la base d'un ordre de mission écrit et établi préalablement à la mission.
- 3) La justification de ces dépenses par un reçu de paiement qui indique leur montant, la nature de la mission exécutée, le nom du bénéficiaire et la date de remboursement.

4.1.2.2.5. L'indemnité d'expatriation

L'indemnité d'expatriation, émoluments, indemnités et autres avantages reçus par les salariés au titre de leur activité à l'étranger à condition que l'employeur soit domicilié ou établi en Tunisie et que l'activité se rapporte aux :

- Etudes techniques ou économiques ou sociales ou environnementales ou à l'assistance technique;
- Travaux de construction, de montages, opérations de maintenance ou activités de surveillance s'y rattachant.

L'exonération ne couvre que les montants servis aux bénéficiaires en contrepartie de leur travail à l'étranger. Par conséquent, les salaires et les indemnités qui leur étaient servis avant leur départ à l'étranger restent soumis à l'impôt conformément à la législation fiscale en vigueur.

4.1.2.2.6. Les cotisations payées par les employeurs dans le cadre des contrats collectifs assurance-vie et des contrats de capitalisation.

⁷⁰ Note commune N° 14/2003

⁷¹ Note commune N° 2/1990

4.1.2.2.6.1. Contrats d'assurance-vie et contrats de capitalisation ouvrant droit aux avantages fiscaux

1. Contrats donnant droit aux avantages au niveau de l'assuré et au niveau de l'employeur souscripteur

Il s'agit des contrats d'assurance-vie et des contrats de capitalisation qui comportent l'une des garanties ci-après :

- une garantie d'un capital ou d'une rente au profit de l'assuré, de son conjoint, de ses ascendants ou descendants d'une durée effective au moins égale à huit ans, ou
- une garantie des unités de compte⁷² au profit de l'assuré, de son conjoint, de ses ascendants ou descendants servies après une durée minimale de huit ans.
- une garantie d'un capital ou d'une rente en cas de décès au profit du conjoint, des ascendants ou descendants, et

2. Une cotisation minimale de l'affilié dont le taux a été fixé par l'arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances du 11 mars 2014 à:

_10% pour les contrats qui garantissent un capital ou une rente ou des unités de compte versés lors du départ de l'adhérent à la retraite conformément à l'un des régimes obligatoires de la retraite,

- 5% pour les contrats qui garantissent un capital ou une rente ou des unités de compte, visant la motivation des salariés conformément aux décisions de l'entreprise, versés indépendamment du départ de l'adhérent à la retraite,

- 1% pour les contrats qui garantissent un capital ou une rente en cas de décès

3. Une durée d'affiliation minimale du salarié de 8 ans

L'article 24 de la loi des finances pour l'année 2014 a fixé la période minimale d'affiliation effective dans les contrats collectifs pour tout employé à 10 ans. Cette durée a été réduite à 8 ans en vertu de la LF2018 pour les contrats conclus à partir du 1er janvier 2018.

4.1.2.2.6.2. Modalités d'application

Montants payés par l'employeur pour le compte du salarié

La cotisation de l'employeur dans les contrats collectifs d'assurance-vie et les contrats de capitalisation est exonérée de l'impôt sur le revenu et de la retenue à la source à ce titre ; sous réserve de remplir les conditions exigées.

Montants payés en exécution des contrats

L'assuré bénéficie de l'exonération de tous les montants payés dans le cadre de l'exécution des contrats d'assurance-vie et des contrats de capitalisation, qu'il s'agisse d'un capital, d'une rente provisoire, d'une rente fixe, d'une rente viagère ou autres; sous réserve de remplir les conditions exigées.

Considérations particulières

L'exonération ne concerne pas les montants payés dans le cadre de l'exécution des obligations de l'employeur telle que celle relative à l'indemnité de départ à la retraite. En effet, lesdits montants demeurent soumis à l'impôt sur le revenu et à la retenue à la source lors de leur paiement aux bénéficiaires, et ce, conformément à la législation fiscale en vigueur

Conséquences de non respect de la période de l'épargne de 10 ans

⁷² Les produits d'assurance vie en unités de comptes sont des contrats pour lesquels la garantie n'est pas exprimée en dinar tunisien mais en fonction d'un support constitué de titres. La valeur de ces contrats est déterminée en fonction des placements pour lesquels le souscripteur supporte le risque ou en fonction d'un indice quelconque. En cas de réalisation du risque assuré ou au terme du contrat, les sommes équivalentes auxdits supports et payées aux bénéficiaires sont calculées sur la base de la valeur commerciale des supports en question à la date de leur versement, ou

Voir note commune N°22 / 2014

4.1.2.2.7. La plus-value réalisée par les salariés suite à la levée de l'option de souscription au capital social des sociétés visées à l'article 48 bis ⁷³ du code de l'IRPP et de l'IS ou à l'acquisition de leurs actions ou parts sociales

L'avantage susvisé a été abrogé par la loi 2017-8.

4.1.2.2.8. Primes accordées dans le cadre du fonds national de l'emploi ⁷⁴

Il s'agit des primes accordées dans le cadre du fonds national de l'emploi dans les conditions prévues par le décret n° 2012-2369 du 16 octobre 2012⁷⁵, ainsi que les primes accordées par l'employeur dans le même cadre:

Exemples

- Le stage d'initiation à la vie professionnelle,⁷⁶
- Le contrat d'insertion des diplômés de l'enseignement supérieur,
- Le contrat d'adaptation et d'insertion professionnelle,
- Le contrat de réinsertion dans la vie active,
- Le programme d'accompagnement des promoteurs des petites entreprises,
- Le contrat d'intégration des diplômés de l'enseignement supérieur.

Par ailleurs

4.2. Les pensions et rentes viagères

4.2.1. Détermination du revenu net des pensions et les rentes viagères de source tunisienne

Le revenu net des pensions⁷⁷ et rentes viagères⁷⁸ est obtenu par application à leur montant brut soit le montant de la pension majoré des indemnités, primes et avantages en nature d'un abattement de 25%.

4.2.2. Pensions et rentes viagères non soumises à l'IRPP

Sont exonérées ou hors champ d'application de l'IRPP, les pensions et les rentes viagères suivantes :

- Les pensions et rentes viagères de source étrangère ayant été soumises à l'impôt dans le pays de source.
- Les rentes viagères et allocations temporaires accordées aux victimes d'accident de travail ou aux ayants droit.
- Les rentes viagères servies en représentation de dommages et intérêts en vertu d'un jugement pour la réparation d'un préjudice corporel.

⁷⁴ L'exonération de ces primes a été initialement prévue par l'article 1 Bis de la loi 81-75 du 9 Aout 1981, relative à la promotion de l'emploi des jeunes, telle que modifiée par la loi 93-17 du 22 Février 1993

⁷⁵ Ayant abrogé le décret 2009-349 du 9 février 2009

⁷⁶ Dans une prise de position (314) du 25 février 2013 la DGELF a précisé que les primes accordées dans le cadre des interventions du fonds national de l'emploi ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu au niveau des bénéficiaires, qu'elles soient accordées par l'entreprise ou sur les ressources dudit fonds, à condition de mentionner dans le contrat conclu à cet effet, le montant total des indemnités accordées aux bénéficiaires dans ce cadre.

⁷⁷ Les pensions sont des allocations périodiques qui rémunèrent un service passé ou qui sont servies en exécution d'une obligation légale ; il s'agit notamment:

- des pensions de retraite servies par l'Etat, les collectivités locales, les établissements publics et autres organismes
- des pensions versées directement par les entreprises à leurs anciens salariés
- des pensions alimentaires servies en exécution d'obligations légales telles que celles versées aux ascendants, descendants et ex-conjoints.

⁷⁸ Les rentes viagères sont des allocations périodiques versées en exécution d'engagements contractuels ou d'un jugement et dont le terme est le décès du bénéficiaire.

- Le capital décès et les rentes viagères accordées à l'assuré, en exécution des contrats d'assurance-vie individuels ou collectifs.
- Les pensions prévues par le décret 2011-97 du 24 Octobre 2011 accordés aux familles des martyres et aux blessés de la révolution.

SECTION 5 : Les revenus fonciers

5.1. Définition du revenu catégoriel

Il existe deux catégories de revenus fonciers :

- les revenus provenant de la location d'immeubles,
- et la plus-value de cession d'immeubles et des titres assimilés (dite plus-value immobilière).

La présente section est donc exclusivement réservée aux revenus des immeubles donnés en location. La plus value immobilière qui est libératoire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, sera traitée dans une partie distincte : elle fait l'objet d'une déclaration spécifique et n'entre pas dans la détermination du revenu net global (si elle n'est pas rattachée à un actif professionnel).

5.1.1. Revenus appartenant au champ d'application

Les revenus provenant des loyers des propriétés bâties et des propriétés non bâties (y compris celui des terrains occupés par les carrières) sont classés en tant que revenus fonciers, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans une des autres catégories des revenus (BIC, BNC et BA) soumis selon le régime réel en raison de l'affectation de l'immeuble au bilan.

Les revenus fonciers comprennent également les revenus accessoires trouvant leur origine dans le droit de propriété, tels que les recettes provenant de la location du droit d'affichage, de la concession du droit de propriété ou d'usufruit des immeubles.

Il y a lieu de noter que le produit de la location des biens meubles⁷⁹, ne sont pas classés dans la catégorie « Revenus fonciers ».

Les quotes-parts des associés personnes physiques dans les revenus réalisés par les entités fiscalement transparentes réalisant des revenus fonciers relèvent également de cette catégorie.⁸⁰

NB : Certaines opérations de location d'immeubles ne sont pas imposables en vertu des dispositions. Par exemple, la loi n°2008-77 du 22 décembre 2008 portant loi de finances pour l'année 2009 a exonéré de l'impôt les revenus provenant de la location des terres agricoles réservées aux grandes cultures objet de contrats de location conclus pour une période minimale de 3 ans, sous réserve de satisfaire les conditions prévues par l'article 39 VII du code de l'IRPP et de l'IS.⁸¹

5.2. Régimes d'imposition des revenus fonciers

Les revenus fonciers peuvent être soumis à l'impôt selon trois régimes d'imposition :

- Le régime réel.
- le régime du forfait partiel d'assiette réservé aux revenus des immeubles bâtis.
- le régime des recettes nettes de dépenses applicable aux revenus des terrains non bâtis.

5.2.1. Le régime réel :

Les règles de détermination du résultat fiscal selon le régime réel des revenus fonciers sont les mêmes que celles édictées en matière de bénéfices industriels et commerciaux.

⁷⁹ Exemple : la location de matériels, de voitures, des biens d'équipement exploités sous forme de leasing ainsi que la location des fonds de commerce

⁸⁰ Dans une prise de position (1002) du 15 juillet 2004, la DGELF a précisé que les revenus provenant de location d'un immeuble dans l'indivision, suite à un héritage, sont soumis au régime fiscal des sociétés de personnes.

⁸¹ Texte n° DGI 2009/20, Note commune N° 4/2009

5.2.2. Le régime du forfait partiel d'assiette applicable pour les immeubles bâtis:**5.2.2.1. Détermination du revenu brut**

Le revenu brut des immeubles ou parties d'immeubles donnés en location est constitué par :

Le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire,

- + augmenté du montant des dépenses incombant normalement à ce dernier et mises par convention à la charge du locataire
- diminué du montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte du locataire.

L'expression «recettes brutes » désigne notamment :

- Les loyers encaissés,⁸² y compris la TVA le cas échéant, au cours de l'année qui précède celle du dépôt de la déclaration quelle que soit la période à laquelle ils se rattachent, c'est-à-dire les loyers de l'année ainsi que ceux encaissés à titre d'avance ou d'arriérés.⁸³
- Les recettes exceptionnelles,
 - les pas de porte, droits d'entrée, indemnités de résiliation de contrats et autres indemnités perçus par le propriétaire dans la mesure où elles ne compensent pas une dépréciation subie par l'immeuble loué ;
 - les revenus accessoires, tels que les redevances de location du droit d'affichage;
 - la valeur des avantages en nature, prévus par le bail, tels que les constructions et aménagements réalisés par le locataire et dont la propriété doit revenir au propriétaire à la fin du bail sans contrepartie.

Parmi, les dépenses qui incombent normalement au propriétaire mais qui sont mises à la charge du locataire, on peut citer:

- les dépenses de réparation ;
- la taxe sur les immeubles bâtis ;
- les primes d'assurances contre les risques dont le propriétaire est responsable.

En revanche, ne font pas partie des recettes brutes, les dépenses supportées par le propriétaire pour le compte du locataire (telles que les dépenses relatives aux frais d'entretien des ascenseurs, les frais d'éclairage et de chauffage, de fournitures d'eau et de gaz etc.)

5.2.2.2. Détermination du revenu net

Ainsi, le revenu imposable des propriétés bâties est déterminé comme suit :

- a) + Recettes TVA comprise
- b) - 20%⁸⁴ des recettes TVA comprise au titre des charges de gestion, des rémunérations de concierge, des assurances et des amortissements
- c) - Frais de réparation et d'entretien⁸⁵ justifiés⁸⁶
- d) - La taxe sur les immeubles bâtis acquittée⁸⁷

= Revenu net imposable soit (a) - {(b) + (c) + (d)}

5.2.3. Le régime des recettes nettes de dépenses applicable aux revenus des terrains non bâtis**5.2.3.1. Le revenu brut des propriétés non bâties louées**

⁸² Pour ces revenus, l'année d'imposition est déterminée le jour de leur encaissement même si la date de leur échéance est antérieure ou postérieure.

⁸³ Les sommes perçues par le propriétaire à titre de garantie, tant qu'elles n'ont pas été utilisées pour le paiement d'arriérés de loyers ne sont pas prises en considération.

⁸⁴ Le taux de 30% prévu par le premier alinéa du paragraphe II de l'article 28 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés a été réduit à 20% en vertu de la LF2016.

⁸⁵ La déduction des frais de réparation et d'entretien doit être limitée à celles qui sont nécessaires pour le maintien de l'immeuble ou pour sa remise en bon état afin d'en permettre l'usage normal sans en modifier la consistance, l'agencement ou les équipements antérieurs. En conséquence, sont exclues de la déduction, les dépenses d'investissement (achat équipements, travaux de démolition et reconstruction...).

⁸⁷ Taxe relative à l'année d'imposition ou année antérieure

A l'instar des propriétés bâties, le revenu brut est constitué par le montant des recettes TTC perçues par le propriétaire incluant les loyers effectivement encaissés y compris éventuellement la TVA sur loyers et le montant des redevances de location du droit d'affichage et de la concession du droit de propriété ou d'usufruit :

- d'une part augmenté, du montant des dépenses incombant normalement à ce dernier et mises par convention à la charge du locataire
- d'autre part diminué, du montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte du locataire.

5.2.3.2. Le revenu net des propriétés non bâties louées

Le revenu catégoriel net imposable des propriétés non bâties louées est évalué en déduisant du revenu brut :

- Le montant des dépenses effectivement réalisées, justifiées (factures au nom du propriétaire) et nécessitées pour la production de ce revenu (coût des travaux de construction des clôtures, salaires des gardiens ...)
- La taxe foncière sur les terrains non bâtis effectivement acquittée au cours de l'année qui précède celle du dépôt de la déclaration.

SECTION 6 : Les revenus des valeurs mobilières⁸⁸

6.1. Champ de couverture de la catégorie des revenus de valeurs mobilières

La catégorie des revenus des valeurs mobilières couvre les bénéfices distribués par les personnes morales suivantes :

1. Les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ainsi que les coopératives et leurs unions ;
2. Les associations en participation qui revêtent en fait une forme juridique qui les rendent imposables à l'impôt sur les sociétés ;
3. Les établissements tunisiens de sociétés étrangères passibles de l'impôt sur les sociétés ;

Les plus values de cession des actions et des parts sociales non rattachées à un actif professionnel sont soumises à un régime d'imposition spécifique et seront traitées séparément.

6.2. Les revenus de valeurs mobilières exonérés de l'IRPP

Les distributions officielles des bénéfices reçues par les personnes physiques sous forme de dividendes sont exonérées de l'impôt ; dans la limite de 10 000 Dinars par an, (possibilité de demander la restitution de la retenue à la source de 5% ou imputation de cette retenue à la source sur l'IRPP).⁸⁹

Ne sont pas considérés comme revenus distribués et échappent par conséquent à l'IRPP :

- L'amortissement du capital réalisé au moyen de fonds provenant de la cession d'éléments d'actif ainsi que les remboursements d'apports en cas de réduction du capital.
- La distribution de la prime d'émission à ceux qui en ont fait apport.
- Les sommes remboursées aux associés suite à la liquidation de la société et portant sur leurs apports au capital ou sur un capital précédemment amorti ayant supporté l'impôt ou sur des réserves capitalisées depuis plus de cinq ans.

6.3. Les revenus des valeurs mobilières imposables

Constituent des revenus distribués imposables :

⁸⁸ Les valeurs mobilières sont les titres de propriété du capital (actions de sociétés anonymes et parts de sociétés à responsabilité limitée notamment). Ainsi, les revenus de valeurs mobilières sont les produits des placements à revenu variable.

⁸⁹ Le même régime fiscal s'applique pour les revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières prévus par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001, portant promulgation du code des organismes de placement collectif, ainsi que des parts des fonds d'amorçage et des parts des fonds communs de placement à risque prévus par la législation les régissant.

- Les dividendes⁹⁰ distribués à partir du premier Janvier 2015, par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés aux personnes physiques dépassant les 10 000 Dinars par an⁹¹ et aux personnes morales non résidentes.
- Les bénéfices réalisés par les établissements tunisiens de sociétés étrangères.
- Les rémunérations et gratifications accordées aux membres des conseils, des comités et des directories constitués au sein des sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions.⁹²
- Les intérêts excédentaires par rapport au taux de 8% servis aux associés à raison des sommes qu'ils versent à la société en sus de leur apport dans le capital social, ainsi que la rémunération des sommes dépassant 50% du capital.
- Les sommes mises à la disposition des associés, directement ou par personnes interposée et non prélevés sur les bénéfices, dont notamment :
 - La prise en charge des dépenses personnelles de l'un des associés.
 - La vente par un associé à la société de biens pour une valeur supérieure à la valeur réelle ou la vente par la société à un associé d'un bien pour une valeur inférieure à la valeur réelle.⁹³
- Les avances, acomptes ou prêt (sauf preuve contraire si les sommes allouées à l'associé l'ont été sur la base d'un contrat de prêt régulièrement établi et remboursé avant la clôture de l'exercice au cours duquel elle a été consentie).
- Les rémunérations et avantages occultes : il s'agit de charges régulièrement comptabilisées (honoraires, commissions...) sauf que l'entreprise refuse de révéler l'identité des bénéficiaires.
- Les bénéfices occultes : A la différence des rémunérations et avantages occultes, les bénéfices occultes n'apparaissent pas en comptabilité. Il s'agit généralement de minoration du chiffre d'affaires.⁹⁴

Apport des lois de finances 2011, 2014 , 2015 et 2017

1. La loi des finances pour la gestion 2011 stipule que la rémunération des gérants majoritaires des SARL ne relève plus de la catégorie des revenus de valeurs mobilières, cette rémunération est désormais imposable dans la catégorie des traitements et salaires après déduction de l'abattement au titre des frais professionnels.
2. La loi des finances pour la gestion 2014 a prévu :
 - La suppression de l'exonération des dividendes pour les personnes physiques et pour les personnes morales non résidentes, à partir du 1er janvier 2015.
 - Nouvelle obligation d'effectuer la RS au taux de 5% lors du paiement, à partir du 1er janvier 2015, des dividendes aux personnes physiques et aux personnes morales non résidentes.⁹⁵

⁹⁰ Aux termes des paragraphes II et II bis de l'article 29 du code de l'IRPP et de l'IS, sont considérés comme revenus distribués tous les bénéfices ou produits qui ne sont ni mis en réserves ni incorporés au capital...

⁹¹ Dans une prise de position (1519) du 9 novembre 2010, la DGELF a précisé que les dividendes sont à déclarer, dans tous les cas, au cours de l'année suivant celle au cours de laquelle l'assemblée générale annuelle a décidé la distribution, et ce, nonobstant l'année de leur encaissement.

⁹² L'article 30 de la LF2017 a étendu le régime fiscal des *jetons de présence servis aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance* aux rémunérations et gratifications accordées aux membres des conseils, des comités et des commissions constitués au sein des sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions.

⁹³ Note commune n° 16 /1995, Texte DGI n° 95/23

⁹⁴ Exemple : Les bénéfices supplémentaires déterminés dans le cadre d'une vérification fiscale, à moins qu'il s'agit d'une charge non admise en déduction qui n'aboutissent pas à la diminution de l'actif net (tels que les réintégrations des amortissements excédentaires ou des provisions)

Toutefois, la retenue à la source n'est pas applicable pour la distribution de bénéfices à partir des fonds propres figurant au bilan de la société distributrice au 31 décembre 2013 à condition de mentionner desdits fonds dans les notes aux états financiers déposés au titre de l'année 2013.⁹⁶

3. La loi des finances pour la gestion 2015 soumet les revenus distribués par les établissements tunisiens de sociétés étrangères à une retenue à la source libératoire au taux de 5%, applicable sur les revenus réalisés à partir du 1er janvier 2014 sous réserve des dispositions des conventions de non double imposition applicables.

L'impôt exigible en Tunisie au titre des bénéfices distribués par les sociétés non résidentes est payé conformément aux dispositions des conventions de non double imposition par leurs établissements stables en Tunisie par voie de dépôt d'une déclaration à cet effet dans le même délai que la déclaration annuelle d'impôt.

4. La LF2017 a prévu une nouvelle classification des rémunérations et des primes attribuées conformément à la législation et aux réglementations en vigueur aux membres des conseils, des directoires et des comités des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions en leur dite qualité dans la catégorie des revenus de valeurs mobilières à l'instar des jetons de présence accordées aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance. Ainsi, les rémunérations et primes payées aux membres des conseils d'administration, des directoires et des comités prévus par la législation en vigueur en leur dite qualité des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions sont assimilées à des revenus de valeurs mobilières et, par conséquent, elles sont soumises à la retenue à la source au taux de 20% et **ce, qu'il s'agisse de membres indépendants ou de salariés de la société elle-même en leur qualité de membres auxdits conseils, comités ou directoires.**

Sur cette base, la DGELF⁹⁷ a précisé que les primes et rémunérations payées conformément à l'article 204 du code des sociétés commerciales aux salariés membres dans des conseils en contrepartie de leur présence au conseil d'administration de la société dans laquelle ils sont associés ou actionnaires sont soumises entre les mains des bénéficiaires à la retenue à la source au taux de 20% de leur montant brut. En revanche, les primes exceptionnelles payées aux salariés qui représentent leurs sociétés dans les sociétés dans lesquelles elles ont des sièges représentatifs dans leurs conseils, conformément aux dispositions de l'article 205 du CSC sont assimilées à des compléments de salaires soumis au même régime fiscal des salaires desdits représentants.

5. L'article 46 de la loi de finances pour l'année 2018 a augmenté le taux de l'impôt dû au titre des bénéfices distribués de 5% à 10%.

Le taux de 10% s'applique- aux bénéfices distribués à partir du 1er janvier 2018, sous réserve de certaines exonérations.

⁹⁵ La Société doit effectuer la RS au titre des dividendes distribués aux personnes physiques résidents même si le montant des bénéfices distribués est inférieur à 10 000 dinars. Cette retenue à la source est libératoire. Toutefois, la retenue à la source effectuée au titre des revenus distribués est déductible de l'impôt sur le revenu annuel exigible, ou est restituable, et ce, pour les personnes physiques dont les revenus distribués ne dépassent pas 10.000 dinars par an. (Ajouté Art.19-6 LF 2013-54 du 30/12/2013)

⁹⁶ Selon la doctrine administrative⁹⁶, la non retenue à la source sur les distributions effectuées à partir des fonds propres figurant aux états financiers tel que sus-indiqué est subordonnée à la distinction dans le procès verbal de l'assemblée générale qui a décidé la distribution, entre la part des bénéfices distribués à partir des fonds propres non imposables et la part des autres bénéfices concernés par la retenue à la source. A défaut, l'impôt est dû sur le montant total distribué ou sur la base de la valeur des biens en cas de distribution des bénéfices en nature.

⁹⁷ Prise de position (805) du 22 mars 2017

6.4. Détermination de la base imposable

Lorsqu'un revenu assimilé aux valeurs mobilières est imposable, l'assiette soumise à l'impôt est constituée par le revenu brut avant toute déduction de retenues à la source.⁹⁸

Section 7 - Les revenus de capitaux mobiliers

7.1. Définition

En vertu de l'article 34 du code de l'IRPP et de l'IS, sont considérés comme revenus de capitaux mobiliers, les produits suivants:

- Les intérêts, les arrérages, les lots et primes de remboursement et autres produits des obligations, effets publics et autres titres d'emprunt négociables émis par l'Etat, les collectivités publiques locales, les établissements publics, les associations de toute nature et les sociétés civiles et commerciales ;
- Les intérêts des créances ⁹⁹ ;
- Les intérêts des dépôts de sommes d'argent (à vue ou à échéance fixe);
- Les intérêts et les rémunérations des cautionnements;
- Les produits des comptes courants ;
- Les revenus des parts et le boni de liquidation du fonds commun de créances¹⁰⁰ ;
- Le bénéfice net des sukuk et leurs revenus ainsi que les produits de liquidation du fonds commun des sukuk prévu par la législation les régissant.

7.2. Détermination du revenu net catégoriel

Le revenu net catégoriel est constitué par le montant brut des intérêts et autres produits et avantages que le créancier perçoit au cours de l'année précédant celle de l'imposition, ce qui implique la prise en compte des revenus :

- Perçus au titre de l'année ;
- Perçus au titre d'arriérés ;
- Perçus par anticipation ;

7.3. Revenus des capitaux mobiliers déductibles

Sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les revenus dans la limite de 3000D par an les intérêts des sommes placées dans des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques ou auprès de la Caisse d'Epargne Nationale de Tunisie (CENT).

Cette déduction est fixée à 5000 dinars par an pour les emprunts obligataires.

Toutefois et en cas de cumul de revenus d'obligations et de comptes spéciaux d'épargne, il sera fait application de chaque plafond de déduction d'une manière distincte sans que le montant total déductible excède 5000D.

7.4. Revenus des capitaux mobiliers exonérés

Selon l'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS, ne sont pas soumis à l'impôt, les revenus de capitaux mobiliers suivants :

- Les intérêts de l'épargne logement servis aux titulaires de contrats d'épargne-logement ¹⁰¹.
- Les intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles.
- Les intérêts des comptes courants ouverts entre industriels, commerçants ou exploitants agricoles à la condition que les opérations inscrites au compte courant se rattachent exclusivement à la profession.

⁹⁹ Quelle que soit leur cause et la nature juridique du contrat dont elles découlent

¹⁰⁰ Prévu par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001, portant promulgation du code des organismes de placement collectif

¹⁰¹ Sous réserve de satisfaire les conditions prévues par la loi 89-18 du 22 Février 1989

- Les intérêts des comptes d'épargne pour les études, ouverts auprès des banques par les parents au profit de leurs enfants.¹⁰²
- Les intérêts des comptes épargnes pour l'investissement prévues par l'article 39 BIS du code de l'IRPP et de l'IS dans la limite de 4.000 dinars par an.^{103 104}

Section 8 - Les autres revenus

8.1. Définition

La catégorie « autres revenus » comprend les revenus de source étrangère.

Toutefois ces revenus ne font partie du revenu global du contribuable que dans la mesure où :

- Ils n'ont pas fait l'objet d'une imposition dans le pays d'origine.
- La convention de non double imposition entre la Tunisie et le pays de la source attribue le droit d'imposition de ces revenus à la Tunisie.

A titre d'exemple, les dividendes de source étrangère reçus par des résidents en Tunisie sont soumis à l'impôt en Tunisie, s'ils n'ont pas subi d'impôt à l'étranger, et ce, sous réserve des dispositions conventionnelles.

Etant précisé que le revenu de source étrangère ayant subi l'impôt à l'étranger contrairement à ce qui est prévu par la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et le pays de la source du revenu, est considéré n'ayant pas supporté d'impôt à l'étranger et demeure imposable en Tunisie.

En vertu de la LF2016, font également partie de la catégorie autres revenus:

- les revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie,
- les revenus déterminés selon les dépenses personnelles ostensibles et notoires et selon l'accroissement du patrimoine conformément aux dispositions de l'article 43 du présent code en cas de non réalisation de revenus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices des professions non commerciales ou des bénéfices de l'exploitation agricole ou de pêche.

8.2. Détermination du revenu net

8.1.1. Règle générale

Aux termes de l'article 37 du code de l'IRPP et de l'IS : « Le revenu net est constitué par les sommes effectivement perçues de l'étranger et par le montant brut provenant des jeux de pari, de hasard et de loterie et par le revenu déterminé selon les dépenses personnelles ostensibles et notoires et selon l'accroissement du patrimoine.»

8.1.2. Cas particulier des revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie

Les revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie sont soumis à une RS libératoire au taux de 25 %. Toutefois, L'article 56 de la loi n° 2017-66 du 18 décembre 2017 portant loi de finances pour l'année 2018 a exonéré les sommes provenant des jeux de pari mutuel sur les courses de chevaux et des concours de pronostics sportifs, organisés par les établissements publics conformément à la législation les régissant, de la retenue à la source libératoire au taux de 25%.¹⁰⁵

8.1.3. Cas particulier des traitements et salaires de source étrangère

¹⁰² Les conditions d'application sont fixées par le décret 99-1923 du 31 Aout 1999

¹⁰³ L'article 27 de la loi n° 2017-66 du 18 décembre 2017 portant loi de finances pour l'année 2018 a prévu le relèvement du montant des intérêts des comptes susmentionnés exonérés de l'impôt sur le revenu de 2.000 dinars par an à 4.000 dinars par an.

¹⁰⁴ Les montants déposés dans les comptes épargne pour l'investissement doivent être utilisés pour la réalisation de nouveaux projets individuels, par le titulaire du compte ou par ses enfants, éligibles aux avantages fiscaux prévus par la législation en vigueur ou pour la souscription au capital initial d'entreprises ouvrant droit à la déduction des revenus ou bénéfices réinvestis conformément à la législation en vigueur relative à l'incitation à l'investissement. Aussi, les montants déposés dans les comptes épargne pour l'investissement, y compris les intérêts y afférents, doivent être utilisés au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit l'expiration de la période de l'épargne fixée à 5 ans décomptés à partir de l'année de l'épargne.

¹⁰⁵ L'article 56 susvisé a prévu que la retenue à la source libératoire au taux de 25% concerne exclusivement les sommes provenant des jeux de pari, de hasard et de loterie soit à l'exception des prix en nature accordés dans ce cadre. Dans tous les cas, la retenue à la source libératoire de 25% ne s'applique pas aux prix octroyés en contrepartie de la participation aux compétitions culturelles, sportives, artistiques ou religieuses dont le hasard n'intervient ni pour participer ni pour remporter la compétition, mais se basent sur les capacités intellectuelles ou culturelles ou sur les conditions physiques...

Le revenu net des traitements et, salaires est déterminé après une déduction forfaitaire de 10% conformément aux dispositions de l'article 26 du code de l'IRPP et de l'IS.¹⁰⁶

8.1.4. Cas particulier des pensions et des rentes viagères de source étrangère

Le revenu net des pensions et rentes viagères de source étrangère est déterminé après une déduction de 80% de son montant brut.

L'application de l'abattement de 80% au titre des pensions et des rentes viagères est subordonnée :

- au transfert des pensions ou rentes viagères dans un compte bancaire ou postal en Tunisie ou à leur déclaration à l'importation,
- à la production à l'appui de la déclaration annuelle d'impôt les justificatifs du transfert ou de l'importation desdits montants en Tunisie.

Cette mesure s'applique à tous les résidents de la Tunisie qui reçoivent des pensions ou des rentes viagères de l'étranger et ce nonobstant leur nationalité y compris les tunisiens. L'imposition desdites rentes aura lieu dans le cadre de la déclaration annuelle de l'impôt.

Exemple :¹⁰⁷

Supposons qu'un retraité marié et résident en Tunisie bénéficie d'une pension de retraite mensuelle provenant de la France d'un montant égal à 2500D. Etant donné que ladite pension est imposable conformément aux dispositions de la convention Tuniso-Française de non double imposition exclusivement en Tunisie, et dans la mesure où le retraité concerné ne réalise pas d'autres catégories de revenus, l'impôt exigible sur son revenu global est calculé comme suit :

- Revenu annuel global : $2500D \times 12 = 30\,000\,D$
- Déduction (80%) 24 000 D
- Déduction de 150D au titre du chef de famille : 150 D
- Revenu net: 5 850 D
- L'impôt sur le revenu annuel : 652,5D

¹⁰⁶ En vertu du paragraphe III de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS, les bénéficiaires des salaires provenant de l'étranger sont tenus d'opérer la retenue à la source au titre des sommes leur revenant à ce titre et de la reverser au trésor dans les délais fixés par la législation fiscale en vigueur.

¹⁰⁷ Note commune N° 18/2007, Texte n° DGI 2007/29

Chapitre 4 : L'impôt sur les plus-values des particuliers et liquidation annuelle de l'IRPP

L'imposition des plus-values des particuliers fait l'objet d'un traitement séparé qui la distingue de l'imposition des autres revenus à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Ainsi, les plus-values réalisées sur les immeubles ou les plus-values réalisées sur les actions et parts sociales, **non affectées au bilan d'une activité soumise selon le régime réel**, sont passibles d'un prélèvement fiscal spécifique libératoire de l'impôt sur le revenu.

Il existe deux régimes d'impôt sur la plus-value des particuliers :

- Le régime applicable à la plus-value immobilière ; et
- Le régime applicable à la plus-value provenant de la cession des actions et parts sociales.

Section1 - L'impôt sur la plus-value immobilière

1.1. Champ d'application

1.1.1. Cession d'immeubles autres que les terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole

1.1.1.1. Opérations imposables

L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière est dû sur les opérations de cession:

- Des droits sociaux dans les sociétés immobilières,¹⁰⁸
- Des immeubles bâtis ou partie d'immeuble bâtis,
- Des terrains,

1.1.1.2. Opérations non imposables

Conformément aux dispositions de l'article 27 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière n'est pas dû sur les opérations de cession:

a. Faites:

- au conjoint, ascendants ou descendants, ou
- dans le cadre d'une expropriation pour cause d'utilité publique, ou
- dans le cadre du programme spécifique pour le logement social, ou
- des terrains situés à l'intérieur des périmètres de réserves foncières créées conformément aux dispositions des articles 40 et 41 du code de l'aménagement du territoire et d'urbanisme au profit:
 - de l'Etat,
 - des collectivités locales,
 - des agences foncières créées par la loi n° 73-21 du 14 avril 1973,
 - de l'agence de réhabilitation et de la rénovation urbaine.

¹⁰⁸ pour être imposable, la cession des droits sociaux dans les sociétés immobilières doit porter sur les droits sociaux appartenant aux membres des sociétés civiles immobilières dont l'activité consiste essentiellement dans la gestion des biens sociaux des membres la constituant et dont les droits sont représentés par des immeubles ou parties d'immeubles du patrimoine social de la société.

- b. D'un seul local à usage d'habitation dans la limite d'une superficie globale ne dépassant pas 1000 m² y compris les dépendances bâties et non bâties, et ce, pour la première opération¹⁰⁹. L'exonération concerne un local à usage d'habitation, qu'il soit principal ou secondaire et nonobstant son affectation par l'acquéreur soit même s'il est réservé par l'intéressé pour l'exercice d'une activité professionnelle.
- c. Des terrains agricoles situés dans des zones agricoles¹¹⁰ cédés au profit de personnes qui s'engagent dans l'acte de cession à ne pas réserver le terrain objet de la cession à la construction avant l'expiration des 4 années qui suivent celle de la cession.

Précisions diverses

- L'exonération ne s'applique pas, dans tous les cas, lorsque l'acquéreur est un promoteur immobilier.
- Les cessions d'immeubles par les personnes morales font partie du résultat fiscal soumis à l'IS.¹¹¹
- Les cessions d'immeubles par les personnes physiques, lorsque l'immeuble est affecté à l'actif d'une exploitation soumise au régime réel d'imposition, font partie du résultat fiscal de l'exploitation soumis à l'IR selon le barème d'imposition.

1.1.2. Les terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole

L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière s'applique sur la plus-value provenant des opérations de cession de lots ou parties de lots dont l'origine de propriété provient de la cession, **autre que par voie d'échange**¹¹², de terres domaniales à vocation agricole et qui ont perdu cette vocation .

1.2. Modalités de détermination de la plus-value immobilière imposable

La plus-value immobilière imposable, est égale à la différence entre :

- Le prix de cession des biens ou droits déclaré dans l'acte d'une part, et
- Le prix de revient de l'acquisition, de donation, d'échange ou de construction y compris la valeur du terrain, majoré des montants justifiés des impenses et de 10% par année de détention d'autre part.

1.2.1. Le prix de cession

Le prix de cession est constitué par la valeur déclarée dans l'acte par l'acquéreur en contrepartie du terrain à bâtir, des immeubles bâtis ou des droits cédés, ou par le prix révisé suite à une opération de vérification fiscale conformément aux procédures applicables en matière des droits d'enregistrement.

1.2.2. Modalités de détermination du prix de revient

1.2.2.1. Le prix de revient

1.2.2.1.1. Cadre général

Le prix d'acquisition ou de revient est constitué par le coût d'acquisition, de donation, d'échange ou de construction des biens cédés y compris la valeur du terrain ou celui révisé suite aux opérations de vérifications fiscales. Ce prix comprend aussi les montants justifiés des dépenses engagées par le cédant soit dans le cadre de l'opération d'acquisition ou d'échange (honoraires, commissions, droits d'enregistrement...), soit dans le cadre des opérations de construction, d'aménagement, de modernisation ou d'extension de l'immeuble objet de la cession et d'une manière générale, les dépenses engagées par tous les travaux qui ont pour effet **d'augmenter la valeur de l'immeuble**.

¹⁰⁹ Dans une prise de position (1285) du 28 septembre 2009, la DGELF a précisé que la première cession de l'immeuble d'habitation est exonérée de l'impôt sur la plus-value immobilière dans la limite d'une superficie de 1000 m² y compris les dépendances bâties et non bâties.

Lorsque la superficie de l'immeuble excède 1000 m², la plus-value immobilière relative à la partie excédentaire reste soumise à l'impôt et est calculée comme suit :

$$\text{Quote-part de la plus-value imposable} = \frac{\text{Montant de la plus-value} \times \text{superficie dépassant 1000 m}^2}{\text{Superficie totale}}$$

¹¹⁰ confirmée par une attestation délivrée par les autorités compétentes.

¹¹¹ La plus-value provenant de la cession d'un terrain inscrit au bilan d'une entreprise est considérée comme étant un revenu exceptionnel et est prise en considération pour la détermination du résultat fiscal imposable de l'année de la cession. Le chiffre d'affaires provenant de ladite cession d'un terrain inscrit au bilan est soumis à la TCL.

¹¹² Les opérations de cession desdits lots ou parties de lots par voie d'échange, restent soumises à l'impôt au titre de la plus-value immobilière prévu pour les terrains.

Pour être admises en déduction, ces dépenses doivent être justifiées par les pièces probantes et notamment par des factures ou tout document en tenant lieu. En absence de pièces justificatives de ces dépenses, un rapport d'un expert auprès des tribunaux, à la date de l'achèvement des travaux, peut être admis comme justificatif de ces dépenses.

1.2.2.1.2. Cas particuliers

Les opérations de cession de biens acquis par donation entre ascendants et descendants ou entre époux :

Le prix de revient est constitué par leur valeur à la date de leur possession par le **premier** donateur. La durée de détention est calculée, aussi, à partir de la date de possession par le **premier** donateur,

Les opérations de cession des biens hérités :

Le coût de revient des biens immeubles hérités est déterminé sur la base de la valeur prescrite dans les déclarations déposées au titre des mutations par décès, à défaut de dépôt de la déclaration au titre des mutations par décès, la plus value est constituée, du prix de cession.

1.2.2.2. Actualisation du prix de revient

Le prix de revient de l'acquisition, de l'échange ou des constructions ainsi que les impenses sont actualisés par une majoration de 10% par année de détention.

La majoration en question s'applique à la valeur de l'acquisition, des constructions ou de l'échange ainsi qu'aux dépenses qui ont augmenté la valeur de l'immeuble objet de la cession, ce qui exclut les frais de réparation et d'entretien, lesquels frais ne sont pris en considération ni au niveau de la détermination du prix de revient ni au niveau du prix de son actualisation. Pour le calcul de la période de détention, il y a lieu de prendre en compte 360 jours pour l'année et 30 jours pour le mois.

1.3. Modalités de paiement de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière

L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière est payé par voie de retenue à la source¹¹³, d'avance, de déclaration initiale et de régularisation.

1.3.1. Taux de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière

1.3.1.1. Les immeubles autres que les terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole

La plus-value immobilière est soumise à un régime d'imposition spécifique libératoire de l'impôt sur le revenu aux taux suivants :

- 10% lorsque la cession intervient après cinq ans à compter de la date de la possession ou lorsque les biens cédés sont des biens hérités, et ce, quelle que soit la période de détention,
- 15% lorsque la cession intervient au cours de la période de 5 ans à partir de la date de possession et que l'immeuble ne provient pas d'héritage.

La période de détention est décomptée à partir de la date d'acquisition, pour les biens acquis et de la date d'achèvement des travaux de construction et pour les impenses.

Conformément aux dispositions de l'article 52 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les opérations de cession des immeubles et des droits sociaux dans les sociétés immobilières sont soumises à une retenue à la source au taux de 2,5% du prix de cession lorsque la cession est faite au profit de l'État, des collectivités locales, des personnes morales, des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel et des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales.¹¹⁴

¹¹⁴ La retenue à la source ne s'applique pas aux montants payés par les établissements de crédit au titre des acquisitions effectuées dans le cadre des contrats de vente murabaha, et ce, lorsque les bénéficiaires desdits contrats ne sont pas tenus d'effectuer la retenue à la source ainsi qu'au titre des acquisitions réalisées dans le cadre du mécanisme des sukuk prévus par la législation les régissant.

La retenue à la source ou l'avance constatée est déductible de l'impôt dû, et en cas d'excédent, il est restituable sur demande conformément à la législation fiscale en vigueur. **Ni l'excédent de la retenue ni celui de l'avance ne peuvent être déduits de l'impôt dû sur le revenu global réalisé par l'intéressé étant donné que la plus value immobilière ne constitue pas l'un des éléments du revenu global.**

La déclaration de l'impôt sur la plus-value immobilière doit être effectuée au plus tard à la fin du troisième mois suivant celui de la réalisation effective de la cession.

1.3.1.2. Les terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole

L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière provenant de la cession des terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole est dû au taux de :

- 25% lorsque la cession est faite au profit :
 - des agences foncières touristiques, industrielles et de l'habitat,
 - de la société nationale immobilière de Tunisie,
 - de la société de promotion des logements sociaux,
 - de personnes qui s'engagent dans l'acte de cession à réserver la terre objet de la cession pour l'aménagement d'une zone industrielle conformément à la législation en vigueur au cours des cinq années qui suivent la date d'acquisition.
- 50% dans les autres cas.

1.4. Particularités de l'imposition la plus-value immobilière réalisée par les personnes physiques non résidentes

L'imposition a lieu selon les mêmes conditions et modalités que les résidents avec le bénéfice des mêmes exonérations prévues par ledit article 27.¹¹⁵ Lorsque l'opération de cession fait l'objet d'une retenue à la source au taux de 2.5% pour les personnes physiques¹¹⁶, cette retenue est déductible de l'impôt dû sur la plus-value et l'excédent est restituable à l'intéressé sur demande à et effet.

1.5. Exemple d'application (Note commune n° 23/2014)

Supposons que Monsieur "X" possède un terrain agricole situé dans une zone agricole acquis en date du 10 mars 2007 dans le cadre d'une donation qui lui a été faite par son père, qui lui-même l'a acquis par donation faite par sa mère en date du 15 Mai 2003. Supposons aussi que cette dernière l'ait acheté le 21 juin 2000 pour un prix de 200.000 D. Supposons que Monsieur "X" ait cédé le terrain agricole à un promoteur immobilier en date du 20 février 2014 pour un prix de 1. 200.000D. Dans ce cas, l'opération de cession est soumise à l'impôt sur le revenu au titre de la plus value immobilière puisque la cession du terrain agricole a été faite à un promoteur immobilier et la plus-value immobilière provenant de la cession en question est déterminée comme suit :

1. **Période de détention** : Du 21 juin 2000 au 20 février 2014 : 13ans et 8 mois soit :

$$(13 \times 360) + 8 \times 30 = 4920 \text{ jours}$$

2. **Actualisation du prix d'achat**

$$200.000 \text{ D} + 200.000 \times 4920 \times 10 = 473.333,330 \text{ D} \times 360 \times 100$$

3. **Détermination de la plus-value imposable**

$$1.200.000 \text{ D} - 473.333,330 \text{ D} = 726.666,670 \text{ D}$$

¹¹⁵ Note commune n° 2/2015

¹¹⁶ Au taux de 15% pour les personnes morales

4. Calcul de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière

Du fait que la période de détention dépasse 5 ans, l'impôt est calculé au taux de 10% soit : $726.666,670 \text{ D} \times 10\% = 72.666,670 \text{ D}$

Section2 - L'impôt sur la plus-value mobilière¹¹⁷

2.1. Imposition la plus-value mobilière réalisée par les résidents

2.1.1. Champ d'application

La catégorie des revenus des valeurs mobilières comprend la plus-value de cession des actions et des parts sociales ou de leur rétrocession. Fait également partie de catégorie des revenus des valeurs mobilières, la plus-value de cession ou de rétrocession des parts des fonds prévus par la législation les régissant, et ce, pour les opérations de cession ou de rétrocession intervenant à partir du 1er janvier 2012.

La plus-value de cession d'actions et de parts sociales réalisée par les personnes physiques à titre particulier est soumise à un régime d'imposition spécifique libératoire de l'impôt sur le revenu.

La cession s'entend de toute opération de vente, d'échange, de donation ou d'apport en société.

Est exonérée de l'impôt sur la plus-value des actions et parts sociales :

1. La plus-value provenant de la cession ou de la rétrocession des actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis souscrites ou acquises avant le 1^{er} janvier 2011 ou les actions dans le cadre d'une opération d'introduction à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis ;
2. La plus-value provenant de la cession ou de la rétrocession des actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis souscrites ou acquises à partir du 1er janvier 2011 lorsque leur cession ou rétrocession a lieu après l'expiration de l'année suivant celle de leur souscription ou de leur acquisition;
3. La plus-value provenant de la cession ou de la rétrocession des actions des sociétés d'investissement à capital variable et les parts des fonds commun de placement en valeurs mobilières prévus par l'article 10 du code des organismes de placement collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001;
4. La plus-value provenant de la cession ou de la rétrocession des parts des fonds d'amorçage prévus par la loi n°2005-58 du 18 juillet 2005 et les parts des fonds communs de placement à risque prévus par l'article 22 ter du code des organismes de placement collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 qui emploient leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds d'amorçage susvisés conformément à la législation les régissant;
5. La plus-value provenant de la cession ou de la rétrocession des actions et les parts sociales cédées ou rétrocédées pour le compte des tiers personnes physiques, par les sociétés d'investissement à capital risque souscrites ou acquises dans le cadre du paragraphe I de l'article 77 du code de l'IRPP et de l'IS ainsi que les parts des fonds communs de placement à risque souscrites dans le cadre du paragraphe II du même article lorsque la cession ou la rétrocession a lieu après l'expiration de la cinquième année suivant celle de la souscription aux actions, aux parts sociales ou aux parts ou de leur acquisition, et ce, dans la limite de 50% de la plus value réalisée ;
6. La plus-value provenant de la cession ou de la rétrocession des actions et les parts sociales cédées ou rétrocédées pour le compte des tiers personnes physiques, par les sociétés d'investissement à capital risque souscrites ou acquises dans le cadre du paragraphe III de l'article 77 du code de l'IRPP et de l'IS et les parts des fonds communs de placement à risque souscrites dans le cadre du paragraphe IV du même article;

¹¹⁷ Voir note commune n°16-2011

7. La plus-value provenant de la cession ou de la rétrocession des actions et les parts sociales objet d'apport au capital de la société mère ou de la société holding sous réserve de l'engagement de la société mère ou de la société holding d'introduire ses actions à la bourse des valeurs mobilières de Tunis dans un délai ne dépassant pas la fin de l'année suivant celle de l'exonération. Ce délai est prorogé d'une seule année par arrêté du Ministre des Finances sur la base d'un rapport motivé du conseil du marché financier ;
8. La plus-value provenant de la cession des actions ou parts sociales dans la limite de 10.000 dinars par an;

Apport de la loi 2017-8 :

La loi 2017-8 a supprimé l'exonération de la plus-value provenant de la cession totale des actions ou des parts sociales détenues par un dirigeant dans le capital de la société qu'il dirige suite à l'atteinte par ce dernier de l'âge de la retraite ou suite à son incapacité de poursuivre la gestion de la société.¹¹⁸

Se trouvent hors champ d'application de l'IR, les plus-values sur cession des parts des fonds communs de créances prévus par le code des organismes de placement collectif.

Les résultats de cession des titres rattachés à un actif professionnel, font partie du résultat global réalisé au titre de l'année de la cession selon la règle d'affectation.¹¹⁹

2.1.2. Taux d'imposition

La plus value provenant de la cession par les personnes physiques résidentes d'actions et de parts sociales non rattachées à un actif professionnel est soumise à l'impôt sur le revenu au taux libératoire de 10%.

2.1.3. Calcul de l'assiette imposable

La plus value imposable est égale à la différence entre le prix de cession des titres et leur coût d'acquisition diminuée de la moins value enregistrée au cours de la même année et de 10.000D du reliquat.

Toutefois, n'est pas déductible, la moins value découlant de la cession d'actions dont la plus value éventuelle serait exonérée de l'impôt conformément à la législation en vigueur.

2.1.3.1. Prix de cession :

Le prix de cession à retenir est le prix stipulé entre les parties, le cas échéant dans un acte.

Le prix de cession ou de rétrocession désigne en vertu de la LF2016:

- Le prix de cession pratiqué à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis à la date de la cession, et ce, pour les actions cotées en bourse,

- Le prix de cession ou de rétrocession déclaré dans le contrat ou celui redressé par les services fiscaux, et ce, en cas de preuve d'un accord ou d'un paiement d'un montant supérieur au montant déclaré pour les opérations de cession ou de rétrocession des parts sociales ou des actions non cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis et les opérations de cession des parts des fonds prévus par la législation les régissant ou de leur rétrocession.

Eventuellement, et sur demande de la partie la plus diligente, un recours à l'expertise peut être fait sur la base d'une ordonnance du tribunal compétent

2.1.3.2. Prix d'acquisition :

¹¹⁸ Les conditions pour le bénéfice de l'avantage sont fixées par le paragraphe 19 de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS

¹¹⁹ En vertu de la prise de position (365) du 12 février 2018, la plus-value immobilière est soumise à l'impôt selon le barème de l'impôt sur le revenu dans le cadre du résultat fiscal de l'exploitation pour les immeubles affectés au bilan et non à l'impôt sur la plus-value immobilière. Bien entendu, elle donne lieu à la retenue à la source au taux de 2,5%.

2.1.3.2.1. Cadre général

Le coût d'acquisition s'entend du prix payé pour l'acquisition des actions en question y compris la prime d'émission le cas échéant, majoré des frais dûment justifiés engagés pour leur acquisition tels que les frais d'enregistrement à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis et la commission des intermédiaires en bourse.

Le coût d'acquisition est déterminé annuellement selon la méthode du coût moyen pondéré de l'année d'acquisition. La cession concerne les premiers titres acquis.

2.1.3.2.2. Cas particuliers de détermination du prix d'acquisition

Actions ou parts sociales acquises par voie de succession ou de donation

Selon la doctrine administration, le coût d'acquisition unitaire est constitué par la valeur réelle des actions à la date du décès ou de donation majorée des frais engagés et dûment justifiés et notamment les droits d'enregistrement, le cas échéant divisée par le nombre d'actions, et ce pour les actions acquises par voie de succession ou de donation,

Actions ou parts sociales distribuées gratuitement par la société émettrice

Lorsque l'associé ou l'actionnaire procède à la cession d'actions ou de parts sociales acquises gratuitement, la valeur d'acquisition de l'action est égale, selon la doctrine administrative, au quotient de la valeur d'acquisition des actions par le nombre total des actions y compris celles acquises gratuitement et ce pour les actions acquises gratuitement.

2.2. Particularités de l'imposition la plus-value mobilière réalisée par les personnes physiques non résidentes

2.2.1. Au niveau du champ d'application de l'impôt

Le champ d'application de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés a été étendu à la plus value réalisée, en Tunisie, par les personnes non résidentes non établies des opérations de cession d'actions ou de parts sociales ou de parts des fonds prévus par la législation les régissant qui ont lieu à partir du 1er janvier 2011 et ce sous réserve des exonérations prévues par la législation en vigueur citées ci-dessus et des exonérations prévues par les conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et les pays de résidence des cédants.

2.2.2. Au niveau des modalités de paiement de l'impôt

Les conventions ne prévoyant pas de modalités d'imposition particulières, le droit commun est applicable dans ce cas. L'imposition a lieu par voie de retenue à la source au taux de 10% de la plus-value avec un maximum de 2.5% du prix de cession pour les personnes physiques.¹²⁰ L'option pour le dépôt d'une déclaration au titre des opérations de cession réalisées au cours d'une année donnée et la demande de restitution de l'excédent de la retenue à la source sont possibles.

Etant précisé que pour les cas de cession entre des non résidents, la distribution de dividendes au nouvel acquéreur est subordonnée à la justification du paiement de l'impôt sur la plus value par le cédant ou de son non exigibilité (art 92 de la loi de finances pour l'année 2014).

Section 3 Liquidation annuelle de l'IRPP

3.1. : Les retenues à la source

Voir chapitre précédent

3.2. Les acomptes provisionnels

3.2.1. Personnes soumises

A l'exception des exploitants dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche et des entreprises individuelles soumises à l'impôt forfaitaire prévus par l'article 44 bis du code de l'IRPP et de l'IS, et les personnes physiques soumises à l'impôt sur

¹²⁰ Note commune n° 2/2015

le revenu exerçant une **activité** commerciale ou une profession non commerciale sont soumises au paiement de trois avances au titre de l'impôt dû en raison de leurs revenus ou bénéfices globaux appelés « Acomptes provisionnels ».

Ainsi, sont exonérés du paiement des acomptes provisionnels :

- les personnes physiques ou morales soumises respectivement à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à raison des revenus ou bénéfices réalisés dans des exploitations agricoles ;
- les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu à raison des traitements et salaires ;
- les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu à raison des revenus fonciers;
- les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu à raison des revenus de capitaux mobiliers et des revenus de valeurs mobilières ;
- les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire.

3.2.2. Base et taux des acomptes provisionnels

3.2.2.1. Principe général

Les acomptes provisionnels sont payables en trois échéances égale chacune à 30% de l'impôt forfaitaire dû au titre de l'année précédente comme suit :

- 30% du forfait annuel à payer avant le 25 juin,
- 30% du forfait annuel à payer avant le 25 septembre, et
- 30% du forfait annuel à payer avant le 25 décembre.

3.2.2.2. Exclusion des plus ou moins values de cession de la base des acomptes provisionnels

Ne sont pas prises en considération pour la détermination de l'assiette des acomptes provisionnels la plus-value ou la moins-value résultant de la cession des actifs immobilisés matériels et immatériels et de la cession du portefeuille titres sans que l'assiette des acomptes provisionnels soit inférieure au minimum d'impôt.

Ainsi, il est procédé à la re-détermination des résultats de l'année précédente sur lesquels est calculé l'IR théorique servant de base pour la détermination des acomptes provisionnels et ce par :

1. la déduction de la plus-value provenant de la cession des actifs immobilisés matériels, des actifs immobilisés immatériels et du portefeuille titres réalisée au cours de l'exercice de l'imposition.

2. la réintégration de la moins-value résultant de la cession desdits actifs et desdits titres au cours de l'exercice de l'imposition.

Exemple (NOTE COMMUNE N° 9/2007) :

Soit une société « A » soumise à l'IS au taux de 30%, qui a réalisé des bénéfices nets imposables au titre de l'exercice 2006 de 1.400.000D dont 650.000D une plus-value provenant de la cession de l'un de ses dépôts. Si on suppose que la société ait enregistré au titre du même exercice une moins-value de 50.000D résultant de la cession d'actions qu'elle détient dans le capital d'une société anonyme, l'IS dû au titre de l'exercice 2006 est calculé comme suit : $1.400.000D \times 30\% = 420.000D$

Toutefois, les acomptes provisionnels dus par ladite société au cours de l'exercice 2007 sont déterminés sur la base des bénéfices nets réalisés sans prise en considération de la plus-value réalisée de la cession du dépôt et de la moins value résultant de la cession d'actions et ce comme suit :

- bénéfices nets imposables 1.400. 000D
- déduction de la plus-value provenant de la cession du dépôt - 650.000D
- réintégration de la moins-value résultant de la cession des actions + 50.000D
- bénéfices nets servant de base pour le calcul de l'assiette des acomptes provisionnels 800.000D

- IS théorique servant de base pour le calcul des acomptes provisionnels $800.000D \times 30\% = 240.000D$

- chaque acompte provisionnel serait de : $240.000D \times 30\% = 72.000D$

3.2.3. Imputation des retenues à la source sur les acomptes provisionnels

Les retenues d'impôt sous forme d'avances prévues par l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS sont déductibles des acomptes provisionnels dus. En cas d'impossibilité d'imputation totale ou partielle, l'excédent est imputable sur les acomptes ultérieurs ou éventuellement sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés.

3.2.4. Imputation des acomptes provisionnels

Les acomptes provisionnels payés au cours d'une année constituent des crédits ouverts sur le trésor public, imputables sur l'impôt sur le revenu dû.

L'excédent non imputé est reportable sur les acomptes provisionnels ou sur l'impôt annuel exigible ultérieurement et il peut faire l'objet d'une restitution.

3.3. Les avances

3.3.1. L'avance de 10% sur certaines importations de produits de consommation

L'impôt sur le revenu fait l'objet d'une avance au titre des importations des produits de consommation, figurant à la liste du décret n° 96-500 du 25 mars 1996, au taux de 10% de la valeur en douane des produits, majorée des impôts et droits exigibles.

L'avance est liquidée au taux de 10% sur la base de la valeur en douane des produits, majorée de l'ensemble des impôts, droits et taxes y afférents (droits de douane, droit compensateur provisoire, droit de consommation, taxe sur la valeur ajoutée, redevance de prestations douanières...).

L'avance est déductible des acomptes provisionnels et de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

3.3.2. L'avance due par les entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant l'activité de commerce de gros

Les entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant l'activité de commerce de gros¹²¹ telles que définies par le numéro 3 du paragraphe II de l'article premier du code de la taxe sur la valeur ajoutée doivent facturer une avance au taux de 1% sur leurs ventes au profit des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie des bénéficiaires des professions non commerciales.

Ladite avance est calculée sur le montant figurant sur la facture toutes taxes comprises. L'avance n'est pas due sur les ventes de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix.

3.3.3. L'avance due par les entreprises de production industrielle et celles exerçant dans le secteur du commerce de décompter 3% sur leurs ventes effectuées au profit des acquéreurs distributeurs de marchandises, produits et services d'une valeur totale ne dépassant pas 20.000 dinars par an

¹²¹ Dans une prise de position (320) du 6 février 2017, La DGELF a précisé que les personnes qui procèdent à la revente de produits en l'état au profit d'autres commerçants revendeurs sont réputées commerçants grossistes.

Sur cette base, la DGELF a considéré que les personnes qui ont pour activité exclusive d'approvisionner des prestataires de services, des industriels et autres professionnels, à l'exclusion des commerçants, n'ont pas la qualité de commerçants grossistes au sens fiscal.

L'article 29 de la loi de finances pour l'année 2016 a institué l'obligation pour les entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant dans le secteur du commerce de décompter 3% sur le montant de leurs ventes effectuées au profit des intervenants dans la distribution des marchandises, produits et services.

La base de calcul du décompte de 3% est constituée du montant total porté sur la facture et représentant la contrepartie des ventes des produits et des services y compris les droits et taxes dus sur le chiffre d'affaires, après déduction des remises accordées sur la facture y compris la valeur des biens et des services accordés gratuitement.

La mesure concerne les opérations de vente au profit des acquéreurs distributeurs :

- qui s'adonnent à la vente directe de produits et services, soit ceux qui ne disposent pas de locaux fixes et permanents pour l'exercice de l'activité de vente, laquelle vente s'effectue à travers le déplacement direct aux clients, et
- dont la valeur totale de leurs acquisitions ne dépasse pas 20.000 dinars par an, et - qui ne réalisent pas des revenus relevant de la catégorie BIC au titre d'une autre activité, et
- qui n'ont pas déposé la déclaration d'existence au titre de l'activité de vente directe.¹²²

Les montants découlant du décompte de 3% sont libératoires de l'impôt sur le revenu réalisé de la commercialisation des marchandises, produits et services par les acquéreurs distributeurs dans le cadre de l'exercice de l'activité de la vente directe.

3.4. - Régularisation et paiement de l'impôt

Sur justification, les acomptes provisionnels, l'avance et les retenues, autres que libératoires et payés par tout contribuable ou pour son compte au titre d'un exercice, sont imputables sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû à raison des revenus ou bénéfices réalisés par l'intéressé ou lui revenant pendant ce même exercice. L'avance prévue par l'article 51quater du code facturée sur les acquisitions nécessaires à l'exploitation est déductible de l'impôt sur le revenu exigible par les personnes physiques concernées par ladite avance.

L'excédent non imputé est reportable sur les acomptes provisionnels ou sur l'impôt annuel exigible ultérieurement et il peut faire l'objet d'une restitution

3.4.1. Paiement de l'IRPP

3.4.1.1. Barème d'imposition applicable jusqu'au 31-12-2016

L'assiette imposable à l'impôt sur le revenu des personnes physiques constituée par le revenu net global arrondi au dinar supérieur est soumise à l'impôt selon le barème progressif suivant :

Barème avant 2017

Tranches	Taux	Taux effectif à la limite supérieure
0 à 1.500D	0 %	0 %
1.500,001 à 5.000D	15 %	10,50 %
5.000,001 à 10.000D	20 %	15,25 %
10.000,001 à 20.000D	25 %	20,12 %
20.000,001 à 50.000D	30 %	26,05 %
Au delà de 50.000D	35 %	-

L'ancien barème d'IRPP est applicable pour les revenus de l'exercice 2016 qui seront déclarés en 2017

3.4.1.2. Barème à partir de 2017

¹²² Texte n° DGI 2016/8 – Note commune n° 8/2016

L'article 14 de la loi de finances pour l'année 2017 a révisé le barème de l'impôt sur le revenu, sur la base duquel est calculé l'impôt dû sur le revenu annuel global net réalisé au titre de l'année 2017 et des années ultérieures comme suit :

Tranches	Taux	Taux effectif à la tranche supérieure
0 à 5 000 DT	0%	0%
De 5 000,001 à 20 000 DT	26%	19.50%
De 20 000.001 à 30 000 DT	28%	22.33
De 30 000,001 à 50 000 DT	32%	26.20%
Au delà 50 000 DT	35%	-

3.4.1.3. Minimum d'impôt

L'impôt annuel ne peut être inférieur, pour les activités commerciales et les activités non commerciales, à un minimum d'impôt égal à :

- 0,2% du chiffre d'affaires local ou des recettes brutes avec un minimum égal à 300 dinars, exigible même en cas de non réalisation d'un chiffre d'affaires.¹²³
- 0,1% du chiffre d'affaires ou des recettes provenant de l'exportation et du chiffre d'affaires réalisé par les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents, , et provenant de leurs opérations avec les non résidents ou réalisé de la commercialisation de produits ou de services soumis au régime de l'homologation administrative des prix et dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6%, avec un minimum égal à 200 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires.

Le minimum d'impôt visé par le présent paragraphe est majoré de 50% en cas de paiement après un mois de l'expiration des délais légaux.

Le minimum d'impôt ne s'applique pas aux entreprises qui bénéficient de la déduction totale de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exploitation, et ce, durant la période qui leur est impartie par la législation en vigueur.

¹²³ L'impôt annuel exigible ne doit pas être inférieur, pour les personnes visées au paragraphe II de l'article 22 du code de l'IRPP et de l'IS (les activités non commerciales forfait d'assiette) et qui exercent une activité ayant un similaire dans le secteur public, à l'impôt exigible par les personnes exerçant la même activité et selon le même grade dans ledit secteur. Ces dispositions s'appliquent sur les résultats réalisés à compter de la quatrième année d'activité suivant celle du dépôt de la déclaration d'existence et sur les résultats réalisés à compter du 1er janvier 2015 pour les personnes dont la période d'activité dépasse les quatre années à ladite date.

TITRE 2 : L'IMPOT SUR LES SOCIETES (IS)

Chapitre 5 : L'impôt sur les sociétés

L'impôt sur les sociétés (IS) s'applique aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, aux établissements stables de sociétés de capitaux étrangères établis en Tunisie ainsi qu'à certains revenus versés aux personnes morales étrangères non établies en Tunisie.

Section1 - Champ d'application de l'impôt sur les sociétés

1.1. Personnes morales soumises à l'IS

Sont soumises à l'IS les personnes morales suivantes qui exercent leurs activités en Tunisie quel que soit leur objet.

1.1.1. Les sociétés de capitaux

Il s'agit des sociétés commerciales visées à l'article 7 du code des sociétés commerciales à savoir : les SA, SARL, SUARL, les sociétés en commandite par actions.

1.1.2. Les personnes morales assimilées aux sociétés de capitaux

Il s'agit des établissements publics à caractère non administratif (EPNA), les organismes de l'Etat, des gouvernorats et des communes, à caractère industriel et commercial et jouissant de l'autonomie financière ainsi que les coopératives¹²⁴ et leurs unions¹²⁵.

1.1.3. Les sociétés civiles ayant les caractéristiques des sociétés de capitaux

Les sociétés civiles sont normalement traitées selon le régime de la transparence fiscale applicable aux sociétés de personnes. Toutefois, dans le cas particulier où elles présentent de fait les caractéristiques de sociétés de capitaux, elles deviennent passibles de l'IS.¹²⁶

1.1.4. Les coparticipants des sociétés en participation

Sont soumises à l'IS, les coparticipants des sociétés en participation, les membres des groupements d'intérêt économique et les coparticipants dans les fonds communs de créances visés à l'article 4 du code de l'IRPP et de l'IS, lorsqu'ils ont la forme de personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés.

En effet, les sociétés en participation, les groupements d'intérêt économique ainsi que les fonds communs des créances ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés en leur nom, mais chacun des membres ou copropriétaire ayant la qualité de personne morale passible de l'IS est personnellement soumis, pour sa part dans les bénéfices ou dans les revenus, à l'impôt sur les sociétés.

1.1.5. Les associations qui n'exercent pas leur activité conformément aux dispositions de la législation les régissant.^{127 128}

¹²⁴ De production, de consommation ou de services.

¹²⁵ A l'exception des coopératives suivantes qui sont exonérées d'impôt :

- Coopératives de services dont l'activité concourt à la commercialisation des produits agricoles ou de pêche et opérant dans l'enceinte des marchés de gros ;
- Coopératives de services agricoles et de pêche ;
- Coopératives ouvrières de production.

¹²⁶ Selon la doctrine administrative, une société civile est considérée comme présentant les caractéristiques des sociétés de capitaux lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont simultanément réunies :

1. Le capital social est divisé en parts sociales librement cessibles et négociables entre associés et avec des tiers ;
2. La responsabilité des associés vis-à-vis des tiers est limitée à leurs apports ;
3. La société n'est pas dissoute à la suite du décès de l'un des associés.

¹²⁷Ajouté Art 21 LF 2014-59 du 26 décembre 2014

Les associations doivent se conformer à la législation relative aux associations et en particulier aux articles 2, 4 et 37 du décret-loi N°88 du 24 septembre 2011, sinon, elles deviennent soumises à l'IS.

Dans ce cadre, les associations qui exercent une activité à but lucratif ou celles qui exercent des activités commerciales en vue de distribuer des fonds au profit de ses membres dans leur intérêt personnel ou d'être utilisée dans le but d'évasion fiscale sont dans le champ d'application de l'IS.

1.1.6. Les personnes morales non résidentes qu'elles soient établies ou non

Les personnes morales non résidentes mais établies en Tunisie sont soumises à l'IS dans les conditions du droit commun.

129

Toutefois, et pour celles non résidentes et non établies, et sous réserve des conventions internationales de non double imposition, elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés et ce, à raison des seuls revenus de source tunisienne y compris la plus-value immobilière et la plus-value mobilière à l'exception de ceux que la loi a expressément exonéré en régime de droit commun

L'imposition des personnes morales étrangères a lieu dans le cadre d'un établissement stable ou par voie de retenue à la source libératoire.

1.2. Personnes morales exonérés de l'IS¹³⁰

Certaines personnes morales sont exonérées de l'IS en vertu des dispositions de droit commun, alors que d'autres personnes morales en sont exonérées de façon permanente ou durant une période limitée en vertu d'avantages fiscaux.

Aux termes de l'article 46 du code de l'IRPP et de l'IS, Sont exonérés de l'impôt sur les sociétés dans la limite de leur objet social :

- 1- les groupements interprofessionnels qui ne réalisent pas à titre principal des activités lucratives et dont les ressources sont d'origine fiscale ou parafiscale ;
- 3- les caisses d'épargne et de prévoyance administrées gratuitement ;
- 4- les établissements publics, les organismes de l'Etat ou des collectivités publiques locales sans but lucratif ;
- 5- les coopératives et mutuelles suivantes :

¹²⁸ Dans une prise de position (549) du 27 février 2017, la DGELF a précisé que les associations qui se conforment et respectent les dispositions du décret-loi n° 2011-88 du 24 septembre 2011 sont hors champ d'application de l'IS et, par conséquent, les montants revenant à l'association ne sont soumis à aucune retenue à la source, à l'exception des revenus des capitaux mobiliers qui demeurent soumis à la retenue à la source au taux de 20% de leur montant brut

¹²⁹ Le résultat imposable de l'établissement stable est déterminé sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises. Les établissements stables sont soumis aux obligations incombant aux entreprises tunisiennes. Toutefois, les établissements stables sis en Tunisie des entreprises non résidentes dont la période d'activité en Tunisie ne dépasse pas 6 mois sont dispensés de la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises ; ils sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés **par voie de retenue à la source libératoire au taux de :**

- 5% pour les montants payés en contrepartie des travaux de construction ;
- 10% pour les montants payés en contrepartie des opérations de montage ;
- 15% pour les montants payés en contrepartie des autres services.

Lesdits établissements stables peuvent opter pour le paiement de l'impôt par voie de déclaration sur la base des bénéfices nets dégagés par la comptabilité tenue à cet effet. L'option est exercée par une demande à déposer à cette fin au bureau de contrôle des impôts compétent lors du dépôt de la déclaration d'existence.

Pour plus de précisions à ce titre, il ya lieu de se référer à la note commune n°3 de l'année 2015.

¹³⁰ La loi de finances pour l'année 2018 a mis fin à l'exonération des assurances mutuelles de l'IS et les a imposé à l'IS au taux de 35%. Le taux d'IS de 35% est applicable sur les revenus et bénéfices réalisés à partir du 1er janvier 2018

- les coopératives de services dont l'activité concourt à la commercialisation des produits agricoles ou de pêche et opérant dans l'enceinte des marchés de gros ;
- les sociétés mutuelles de services agricoles ;
- les coopératives ouvrières de production ;

6- la Caisse des Prêts et de Soutien des Collectivités Locales ;

7- les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV).¹³¹

Il y a lieu de noter que l'exonération de l'impôt sur les sociétés est **limitée aux activités qui relèvent de l'objet social**. Tout revenu provenant d'activités autres que celles réalisées dans le cadre du régime légal propre régissant l'organisme bénéficiaire de l'exonération reste soumis à l'IS.

Apport de la LF2018

L'article 13 de la loi n° 2017-66 du 18 décembre 2017 portant loi de finances pour l'année 2018 a exonéré les entreprises créées et ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité, autres que celles exerçant dans le secteur financier, les secteurs de l'énergie à l'exception des énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication, de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés pendant une période de 4 ans à partir de la date d'entrée en activité effective. Le bénéfice de l'exonération est subordonné notamment à l'entrée en activité effective dans un délai de deux ans à partir de la date de la déclaration de l'investissement de création

L'exonération de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, s'applique aux entreprises créées et ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité au cours des années 2018 et 2019.¹³²

1.3. Personnes morales hors champ d'application de l'IS

Certaines personnes morales sont hors champ d'application de l'IS :

- Les personnes morales soumises au régime de la semi transparence (société de personne, société en participation, groupement d'intérêt économique, société civile...)
- Les associations et organismes à but non lucratif qui exercent leur activité conformément aux dispositions de la législation les régissant.
- Les établissements publics à caractère administratif à but non lucratif.
- Organismes dépourvus de personnalité morale hors du champ d'application de l'IS :
 - Les fonds communs de placement en valeurs mobilières.
 - Les fonds communs de placement à risque.
 - Les fonds d'amorçage.

Section 2 - Territorialité de l'impôt sur les sociétés

2.1. Règle générale pour les bénéfices réalisés dans le cadre d'entreprise

¹³¹ Prévues par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 portant promulgation du code des organismes de placement collectif.)

¹³² Dans une prise de position (1238) du 4 mai 2018, la DGELF a précisé que la création d'une nouvelle entreprise par un associé dans une société en activité pour exercer la même activité de ladite société dans laquelle il est associé ne donne pas droit au bénéfice de l'avantage d'exonération de l'IR ou de l'IS pendant 4 ans prévu par l'article 13 de la loi de finances pour la gestion de l'année 2018.

Contrairement à l'impôt sur le revenu des personnes physiques qui est établi sur la base du revenu mondial et en vertu des dispositions de l'article 47 du code de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont ceux réalisés notamment dans le cadre d'établissements situés en Tunisie.

Par conséquent, les bénéfices réalisés par une entreprise résidente dans un Etat qui a conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie ne sont imposables que s'ils sont réalisés dans le cadre d'un établissement stable¹³³ que possède l'entreprise en Tunisie.

Il résulte de ce qui précède ce qui suit :

1. Une entreprise ayant son siège en Tunisie n'est passible de l'impôt sur les sociétés que sur les bénéfices provenant des opérations réalisées soit à l'étranger directement par le siège, soit en Tunisie par toute autre exploitation située en Tunisie¹³⁴. En revanche, elle n'est pas imposable en Tunisie sur les bénéfices réalisés par une exploitation située à l'étranger.

Parallèlement à la non imposition des bénéfices réalisés dans le cadre d'exploitations situées à l'étranger, les pertes subies dans le cadre desdites exploitations ainsi que toute autre charge y relative ne peuvent s'imputer sur les bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés en Tunisie.

2. Une entreprise ayant son siège à l'étranger n'est soumise à l'impôt sur les sociétés en Tunisie qu'à raison des seuls bénéfices réalisés en Tunisie par l'intermédiaire d'une exploitation qui y est située.

2.2. Dérogation au principe de la territorialité de l'IS

Les conventions de non double imposition prévoient des dérogations au principe d'imposition selon le critère de l'établissement stable. En effet, elles peuvent interdire à la Tunisie d'imposer des bénéfices réalisés dans le cadre d'un établissement stable qui y est situé comme elles peuvent lui donner le droit d'imposer des bénéfices réalisés sur son territoire en dehors d'un établissement stable.

En effet, aux termes de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS : « Les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont ceux réalisés dans le cadre d'établissements situés en Tunisie et ceux dont l'imposition est attribuée en Tunisie par une convention fiscale de non double imposition. »

2.2.1. Bénéfices réalisés dans le cadre d'un établissement stable et non concernés par l'imposition : Bénéfices des entreprises de transport international maritime et aérien

Il s'agit des bénéfices provenant du transport international maritime et aérien de biens ou de personnes et des bénéfices exceptionnels et accessoires. L'impôt est dû exclusivement dans le pays de la résidence de l'entreprise soit l'Etat où le siège social (siège de direction effective) de l'entreprise est situé.

¹³³ Les conventions de non double imposition ont défini l'expression « établissement stable », comme étant toute installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce toute son activité ou une partie de son activité. Elles ont également cité des exploitations considérées comme établissements stables après satisfaction de certaines conditions et d'autres exploitations ne constituant pas, dans tous les cas, des établissements stables.

Pour les autres prestations, certaines conventions de non double imposition ont prévu des dispositions permettant de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable lorsqu'elle réalise dans l'Etat de la source des services pour une période qui dépasse six mois y compris les services de consultants par l'intermédiaire d'agents ou de fonctionnaires recrutés à cet effet.

Par ailleurs et du fait que la majorité des conventions n'a pas défini la notion d'établissement stable pour tous les autres services, et que la législation fiscale en vigueur en Tunisie n'a pas également abordé cette notion et en consécration de la doctrine administrative et des commentaires du modèle de la convention de non double imposition de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE), les autres prestations de services sont considérées rendues dans le cadre d'un établissement stable en Tunisie lorsque :

- Elles sont continues dans le temps (leur durée dépasse six mois).
- Elles sont multiples et dépendantes les unes des autres.
- Elles forment un cycle commercial complet.

¹³⁴ Les ventes à l'exportation ne peuvent pas être assimilées à des bénéfices d'un établissement stable situé à l'étranger. La réalisation de ventes à l'exportation doit être regardée comme relevant des activités situées en Tunisie.

Dans ce cadre, les entreprises de transport maritime et aérien opérant en trafic international ayant leur siège en Tunisie sont soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie tant à raison des bénéfices réalisés en Tunisie qu'à raison de ceux réalisés par leurs succursales implantées dans des pays ayant conclu des conventions de non double imposition avec la Tunisie ; parallèlement à l'imposition des bénéfices, les pertes subies dans le cadre de ces succursales sont imputables sur le bénéfice réalisé par le siège en Tunisie.

2.2.2. Revenus réalisés en dehors d'un établissement stable et concernés par l'imposition

Aux termes de l'article 47 II du code de l'IRPP et de l'IS: « L'impôt sur les sociétés est également dû par les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie qui réalisent des revenus de source tunisienne.... ». Ainsi, l'impôt sur les sociétés, s'applique aussi aux revenus de source tunisienne versés à des personnes morales étrangères non établies ni domiciliées en Tunisie.

Les conventions de non double imposition conclues avec les autres pays accordent à la Tunisie en tant qu'Etat de la source le droit d'imposer certains revenus réalisés par les entreprises non résidentes en Tunisie en dehors d'un établissement stable (dividendes, intérêts, rémunérations prévues par la définition du terme redevances, jetons de présence....)

Certains revenus réalisés par les personnes morales non résidents sont expressément exonérés de l'impôt, il s'agit notamment :

- Des intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles ;
- Des rémunérations pour affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international.

2.3. Imposition des Gains en capital

2.3.1. Pour les biens immobiliers et les droits y relatifs

Aux termes de l'article 47 II du code de l'IRPP et de l'IS « L'impôt sur les sociétés est également dû par les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie qui réalisent...ou une plus-value provenant de la cession d'immeubles sis en Tunisie ou des droits y relatifs ou de droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières et non rattachés à des établissements situés en Tunisie et ce à raison des seuls revenus ou plus-value ».

L'impôt sur les gains en capital est dû seulement lorsqu'il s'agit de cession de biens immeubles ou de titres et des droits y relatifs et qui ne font pas partie d'un actif professionnel.

Toutes les conventions de non double imposition conclues avec les autres pays accordent à la Tunisie le droit d'imposer la plus-value provenant de la cession d'immeubles sis en Tunisie et des droits y relatifs.

Les conventions ne prévoient pas pour les personnes morales de modalités d'imposition particulières, pour ce cas le droit commun est donc applicable, et ce, comme suit : l'imposition a lieu dans tous les cas sans aucune exonération et au choix de la société cédante soit au taux de :

- 15% du prix de cession, ou
- 25% de la plus-value.

Lorsque l'opération de cession fait l'objet d'une retenue à la source au taux de 15% pour les personnes morales, cette retenue est déductible de l'impôt dû sur la plus-value et l'excédent est restituable à l'intéressé sur demande à et effet.

2.3.2. Pour les titres

L'impôt sur les sociétés est également dû par les personnes morales non résidentes non établies en Tunisie, et ce à raison de la plus-value provenant de la cession des actions ou des parts sociales ou des parts des fonds prévus par la législation les régissant ou aux droits relatifs aux titres précités ou leur rétrocession

Sous réserves des exonérations prévues par le droit commun, l'imposition ne peut avoir lieu en Tunisie en tant qu'Etat de la source, soit l'Etat de résidence de la société émettrice des titres objet de la cession que si le droit d'imposition est prévu par les conventions de non double imposition.

Les conventions ne prévoyant pas de modalités d'imposition particulières, le droit commun est applicable dans ce cas. L'imposition a lieu par voie de retenue à la source au taux de 25% de la plus-value avec un maximum de 5% du prix de cession pour les personnes morales.

Dans les deux cas, l'option pour le dépôt d'une déclaration au titre des opérations de cession réalisées au cours d'une année donnée et la demande de restitution de l'excédent de la retenue à la source sont possibles.

Chapitre 6 : Tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal

L'administration fiscale s'appuie, sur l'information comptable pour la détermination de l'assiette imposable. Compte tenu des différences d'approche et de critère de mesure des résultats, il est normal qu'il existe des divergences entre comptabilité et fiscalité.

Dans ce contexte, la règle qui va gouverner les rapports comptabilité fiscalité est la suivante :

- Lorsqu'une règle comptable formulée dans le système comptable des entreprises heurte une autre règle divergente résultant d'une disposition fiscale expresse, la norme comptable appliquée est retraitée pour les besoins de la détermination du résultat fiscal.
- En revanche, toutes les règles comptables formulées dans le système comptable des entreprises qui ne sont pas en contradiction avec la réglementation fiscale s'imposent comme règles communes aux deux matières.

A ce niveau, on dénombre cinq types de divergences :

- Les divergences résultantes des incitations fiscales.
- Les divergences liées à la sanction des règles de forme.
- Les divergences liées à la différence de concepts comptables et fiscaux d'exercice de rattachement des charges et produits (ces divergences sont dites temporelles).
- Les divergences liées aux traitements comptables non admis par l'administration fiscale.
- Les divergences structurelles liées au rejet par l'administration fiscale de certaines charges ou l'exonération de certains produits.

Par conséquent, le bénéfice fiscal est déterminé à partir du bénéfice comptable tout en procédant à des ajustements. La prise en compte de ces ajustements conduit à établir un tableau de détermination du résultat fiscal qui regroupe les différentes réintégrations et déductions fiscales.

Sont annexés à la note commune 2016-26 , un tableau de détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable pour les personnes physiques et les sociétés de personnes et assimilées et un tableau de détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable pour les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, tels que prévu par l'article 59 du code de l'impôt sur les revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés mis à jour le 1er janvier 2016.

Section introductive : Conditions générales de déduction des charges

Les conditions de déductibilité fiscale des charges se déduisent des règles définies par le code de l'IRPP et de l'IS.

Ainsi, pour être admises en déduction, les charges doivent remplir trois conditions de fond et trois conditions de forme :

a. Les conditions de fond :

- Se rattacher à la gestion ou être exposées dans l'intérêt de l'entreprise, ce qui exclut les dépenses à caractère privé et celles pouvant être qualifiées d'acte anormal de gestion¹³⁵.
- Se traduire par une diminution de l'actif net, ce qui exclut les dépenses ayant une contrepartie à l'actif.
- Ne pas être exclues du droit à déduction par une disposition expresse de la loi.

b. Les conditions de forme :

¹³⁵ Mr Pierre-François Racine souligne que : « le concept d'acte anormal de gestion est le fruit de l'acclimatation ou de la transplantation en droit fiscal du concept commercial d'acte non conforme à l'intérêt social, mais avec deux différences de taille : seule l'administration peut l'invoquer et elle peut agir d'office. »
L'acte anormal de gestion apparaît ainsi comme un acte ou une opération qui se traduit par une écriture comptable affectant le bénéfice imposable que l'administration entend écarter comme étrangère ou contraire aux intérêts de l'entreprise.

- Être comptabilisées et déduites de l'exercice auquel elles se rattachent.
- Être appuyées de justifications suffisantes et probantes.
- Être portées sur certaines déclarations lorsqu'une telle condition est exigée par la loi.

Section 1 – Les réintégrations

1.1. Charges non déductibles prévues par la note communes 2016-26

1.1.1. Charges, amortissements et déficits relatifs aux établissements situés à l'étranger

1.1.1.1. Principe général

Conformément aux dispositions de l'article 47 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, le champ d'application de l'impôt sur les sociétés couvre exclusivement les bénéfices réalisés dans le cadre des exploitations sises en Tunisie.

En conséquence, les résultats enregistrés par les sociétés résidentes en Tunisie dans le cadre des exploitations sises en dehors de la Tunisie ne sont pas pris en considération pour la détermination de leurs résultats passibles de l'impôt sur les sociétés. Corrélativement, les charges, amortissements et pertes¹³⁶ se rapportant à l'établissement stable à l'étranger ne sont pas déductibles des résultats imposables de la société tunisienne.

Dans ce cas, le résultat net du siège en Tunisie dégagé par la comptabilité tenue à cet effet est corrigé au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal :

- Par la réintégration:
 - De toutes les charges directes relatives aux exploitations sises à l'étranger (engagées ou supportées par l'entreprise), ainsi que les amortissements correspondant aux immobilisations amortissables mises à la disposition desdites exploitations,
 - D'une quote-part des frais généraux de l'entreprise
- Par la déduction de tous les produits des exploitations situées à l'étranger.¹³⁷

1.1.1.2. Cas particuliers

1.1.1.2.1. Attribution du droit d'imposition des établissements stables situés à l'étranger à la Tunisie

Conformément aux dispositions de l'article 47 susvisé, les bénéfices réalisés dans le cadre des exploitations sises à l'étranger peuvent être soumis à l'impôt en Tunisie, et ce, seulement lorsque ces bénéfices sont réalisés dans un Etat qui a conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition, et lorsque ladite convention attribue à la Tunisie le droit d'imposer ces bénéfices¹³⁸. Dans ce cas, les charges, amortissements et pertes se rapportant à l'établissement stable à l'étranger sont déductibles des résultats imposables de la société tunisienne.

1.1.1.2.2. Produits réalisés à l'étranger en dehors d'une exploitation sise à l'étranger

1.1.1.2.2.1. Principe général

Les produits réalisés directement par les sociétés Tunisiennes à l'étranger en dehors d'une exploitation sise à l'étranger sont pris en considération pour la détermination de leur résultat fiscal.

¹³⁶ Dans une prise de position (900) du 10 juin 2009, la DGELF a rappelé que les établissements stables de sociétés tunisiennes en Mali sont soumis à la législation fiscale en vigueur dans ce pays.

La DGELF a rappelé, aussi, que les déficits dégagés par les établissements stables de sociétés tunisiennes à l'étranger se situent en dehors du champ d'application de l'IS tunisien et ne sont pas, de ce fait, déductibles en Tunisie, et ce, conformément aux dispositions de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS.

¹³⁷ Note commune N°24/2012/Texte n° DGI 2012/24

¹³⁸ Par référence aux dispositions des conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et les autres pays, ce principe s'applique **exclusivement** aux bénéfices provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs **dans le domaine du transport international**. De ce fait les dispositions des conventions en la matière **permettent** à la Tunisie d'imposer les bénéfices réalisés par des sociétés résidentes en Tunisie dans le cadre d'établissements sis dans un Etat avec qui elle a conclu une convention de non double imposition, de l'exploitation de navires ou d'aéronefs dans le domaine du transport international, et ce conformément aux dispositions combinées desdites conventions et de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS.

Il s'agit notamment :

- Des intérêts des crédits octroyés aux entreprises résidentes ou établies à l'étranger,
- Des revenus des placements à l'étranger,
- Des revenus des participations au capital de sociétés résidentes à l'étranger y compris les dividendes et la plus value de cession des participations,
- Des jetons de présence distribués par les sociétés établies à l'étranger,
- des produits des ventes de biens et de services...

Parallèlement, les charges relatives à ces produits sont prises en considération.¹³⁹

Exemple¹⁴⁰

Soit une société « A » résidente en Tunisie et exerçant dans le domaine de la construction et des travaux publics qui a conclu un marché avec une société résidente en Libye pour la construction au cours de l'année 2012, d'une partie d'un projet d'une route. Il a été convenu entre les parties que la période limite de l'exécution des travaux est de 5 mois.

Dans ce cas, et dès lors que la convention de non double imposition conclue entre les pays du Maghreb Arabe stipule que les chantiers de construction sont considérés réalisés dans le cadre d'un établissement stable lorsque leur durée dépasse 3 mois, la société « A » serait considérée établie en Libye au titre de ce marché.

Toutefois, si on suppose que la durée de l'exécution des travaux ait été fixée à 2 mois, dans ce cas, elle ne serait pas considérée établie en Libye et tous les produits et charges relatifs au marché libyen restent rattachés à l'exploitation sise en Tunisie.

1.1.2. Quote-part des frais de siège imputable aux établissements situés à l'étranger

1.1.2.1. Principe général

Lorsque les bénéficiaires provenant de ces établissements stables ne sont pas imposables en Tunisie (voir paragraphe précédent), la quote-part des frais de siège imputable aux établissements situés à l'étranger en dehors du champ territorial de l'impôt sur les sociétés doit être réintégrée.

Cette quote-part est déterminée par application de la formule suivante :

$$\frac{\text{Frais généraux de siège} \times \text{CA des agence étrangères}}{\text{CA global du siège en Tunisie}}$$

Néanmoins, les frais généraux ne doivent pas comprendre :

- Les charges et amortissements des immobilisations ne procurant aucun revenu aux établissements stables situés à l'étranger ;
- Les frais généraux directs nécessaires à l'exploitation engagés par le siège exclusivement au profit d'un établissement stable à l'étranger (éviter la double réintégration) ;
- Toutes les charges et dépenses sans lien avec l'activité des établissements stables.¹⁴¹

Exemple

Supposons qu'un bureau d'étude résident en Tunisie ait conclu un contrat pour la réalisation d'une activité de surveillance de la construction d'une usine au Sénégal pour une période de 3 ans à partir de l'année 2014 et que le résultat comptable du bureau en question au titre de l'année 2010 soit bénéficiaire de 500 000 D pour un chiffre d'affaires global de 3 000 000 D (dont 1 200 000 D réalisé au Sénégal) ;

Supposons aussi que le montant total des frais généraux soit de 520 000 D alors que les charges directes liées à l'exploitation du Sénégal sont de 700 000 D.

Travail à faire : Déterminer le résultat net du bureau d'étude en Tunisie

Dans ce cas, le résultat fiscal dudit bureau au titre de l'exercice 2014 serait déterminé conformément aux dispositions de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'impôt sur les sociétés comme suit :

¹³⁹ Note commune N°24/2012/Texte n° DGI 2012/24

¹⁴⁰ Note commune N°24/2012/Texte n° DGI 2012/24

¹⁴¹ Prise de position (489) de l'année 2003

Résultat net réalisé	500 000 D
Réintégration des charges directes relatives à l'exploitation sise au Sénégal	+ 700 000D
Réintégration de la quote-part des frais généraux	+208 000 D (520 000 D x 1 200 000 D) / 3 000 000D
Déduction des produits relatifs à l'exploitation sise au Sénégal	-1 200 000 D
Résultat fiscal	208 000 D

1.1.3. Charges et amortissements relatifs aux résidences secondaires, avions et bateaux de plaisance ne faisant pas l'objet de l'exploitation

N'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement :

- Des avions et bateaux de plaisance mis à la disposition des dirigeants ou employés de l'entreprise et dont l'utilisation ne concerne pas directement l'objet de l'entreprise ainsi que des résidences secondaires.
- Toute charge se rapportant aux résidences secondaires, avions et bateaux de plaisance visés à l'article 15-4e du code.

On entend par l'objet de l'entreprise l'outil de production ou la marchandise commercialisée. Seules les entreprises qui louent ou rendent des prestations avec ou vendent les bateaux de plaisance, avions, sont autorisées d'inclure les charges y afférentes parmi les charges fiscales.

En revanche, les charges afférentes aux avions privés utilisés pour le déplacement des dirigeants, du personnel ou des clients ainsi que les bateaux de plaisance utilisés par les dirigeants, le personnel, les clients ou les fournisseurs ne sont pas admis en déduction du résultat fiscal.

De même, toutes les dépenses de quelque nature que ce soit se rattachant aux avions ; bateaux de plaisance et résidences secondaires sont exclues du droit à déduction.

Selon la doctrine administrative, bien que l'amortissement des avions, bateaux de plaisance et résidences secondaires soit exclu du droit à déduction, il est pris en compte lors de la détermination de la plus-value de cession imposable que ledit amortissement ait été constaté en comptabilité ou non.

1.1.4. Charges et amortissements relatifs aux véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 CV ne faisant pas l'objet de l'exploitation. ¹⁴²

Ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice Les loyers, les dépenses d'entretien, de fournitures, de carburant ou de vignette, engagés au titre des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeur à l'exception de ceux constituant l'objet principal de l'exploitation.

En sus de l'amortissement, les dépenses de location ainsi que les dépenses d'entretien, de fournitures, de carburant et de vignette engagées au titre des véhicules de tourisme d'une puissance de 10 chevaux fiscaux et plus utilisés pour le transport des dirigeant<s ou du personnel de l'entreprise ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat fiscal.

Ces dépenses doivent être réintégréés pour leur montant total.

En revanche, les primes d'assurance, les frais de gardiennage de ces véhicules, les frais de personnel y afférents (chauffeur), les droits de visite technique et les droits d'accès à l'autoroute restent totalement déductibles.

1.1.5. Les réceptions, cadeaux, frais de restauration et de spectacle excédentaires

Sont déductibles les cadeaux de toutes natures, les frais de réception y compris les frais de restauration¹⁴³ et de spectacle qui ne dépassent pas 1% du chiffre d'affaires brut avec un maximum déductible de **vingt mille (20.000)** dinars par exercice.

¹⁴² Article 14-5 du code de l'IRPP et de l'IS

Ne font pas partie des frais de l'espèce, les dépenses se rapportant à des cadeaux de faible valeur, conçus spécialement à des fins de publicité.

Sont considérés comme tels, notamment les cadeaux comportant une inscription apparente publicitaire mentionnant le nom ou la raison sociale de l'entreprise distributrice.

Exemple

Soit une entreprise qui a réalisé un chiffre d'affaires annuel toutes taxes comprises de 400.000 dinars et qui a organisé une réception pour un montant de 6 000 dinars.

Montant déductible : 1 % du CA avec un maximum de 20 000 D	4000
Montant comptabilisé parmi les charges	6000
Montant à réintégrer	2 000

Reprenons l'exemple, mais avec un CA TTC de 3.000.000 DT, et des frais de réception s'élevant à 25.000 D.

Limite 1 % du CA	30 000
A retenir maximum de 20 000 D	20 000
Montant comptabilisé parmi les charges	25 000
Montant à réintégrer	5 000

CAS PARTICULIER : Apport de la note commune n° N°27/ 2014

Des questions ont été posées concernant le régime fiscal des montants payés aux distributeurs en contrepartie de la distribution des produits des entreprises tels que les produits cosmétiques, les compléments alimentaires, les produits d'entretien et divers autres produits. A ces questions il a été répondu que le régime fiscal des rémunérations revenant aux distributeurs en contrepartie des opérations de promotion des produits susmentionnés est déterminé, compte tenu des engagements de tous les intervenants dans l'opération de distribution, comme suit :

➤ **Remises sous forme de produits accordés gratuitement**

L'entreprise qui accorde des remises en nature est tenue de porter sur la facture la contrepartie de toutes les marchandises livrées y compris celles accordées gratuitement. La valeur des marchandises livrées gratuitement est déduite en tant que remises accordées sur facture.

Sur cette base, le chiffre d'affaires pris en considération pour la détermination du bénéfice imposable, est déterminé compte tenu du montant effectivement facturé aux distributeurs, soit sans prendre en considération la valeur des marchandises accordées gratuitement. De même, ces marchandises accordées gratuitement ne sont pas prises en compte au niveau du stock final comptabilisé à la date de clôture de l'exercice.

➤ **En ce qui concerne les produits accordés dans un but promotionnel.**

Les charges relatives aux produits accordés gratuitement aux distributeurs à des fins promotionnelles, à l'instar de ceux portant le logo de l'entreprise ou le nom des produits objet de distribution (valises, chapeaux, vêtements,...) sont déductibles

¹⁴³ Les tickets restaurant servis aux salariés représentent des charges d'exploitation et sont par conséquent déductibles de la base imposable à l'IS au niveau de la société, et ce à condition que leur montant ne soit pas exagéré, qu'il soit comptabilisé et justifié par des documents probants.

Au niveau des salariés, la valeur des tickets restaurant constitue un revenu additionnel soumis à l'IR et à la retenue à la source à ce titre, tant que les salariés ne sont pas astreints à rester sur les lieux du travail en dehors des heures de travail et tant que le montant des tickets n'est pas prélevé sur le fonds social de la société ou bien sur des bénéfices ayant déjà subi l'impôt ou qui en sont exonérés

de l'assiette imposable au niveau de l'entreprise qui accorde gratuitement ces produits. Etant précisé que les charges en question ne sont pas prises en considération pour la détermination des limites de 1% et de 20.000 D prévues pour les cadeaux par l'article 14 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Remarque

La doctrine administrative a accepté dans certains cas particuliers la déduction intégrale des frais de réception, de restauration¹⁴⁴ et de cadeaux¹⁴⁵ sous réserve de satisfaire les conditions requises. Dans d'autres cas, elle a refusé la déduction des frais de réception et de cadeaux malgré le non dépassement du seuil susvisé.¹⁴⁶

1.1.6. Les commissions, courtages, ristournes¹⁴⁷ commerciales ou non, rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale, honoraires, rémunérations et gratifications accordées aux membres des conseils, des comités et des directoires constitués au sein des sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions non déclarés dans la déclaration de l'employeur

Les rémunérations des intermédiaires (honoraires, commissions, courtages...) ainsi que des services rendus par les tiers (avocats, architectes, travaux à façon ...) sont déductibles pour la détermination du résultat net.

Toutefois, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable les commissions, les courtages, les ristournes commerciales¹⁴⁸¹⁴⁹ ou non (y compris les remises commerciales accordés hors factures même en nature et les escomptes financiers), les rémunérations occasionnelles et les honoraires supportés par l'entreprise s'ils ne sont pas déclarés dans le cadre de la déclaration de l'employeur à déposer avant le 28 Avril de chaque année. Cette déclaration révèle l'identité complète des bénéficiaires et les montants supportés ou versés.

La LF2017 a prévu également que les rémunérations et gratifications accordées aux membres des conseils, des comités et des directoires constitués au sein des sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions sont déductibles de l'assiette imposable à condition de les porter à la déclaration de l'employeur.

¹⁴⁴ Exemple : Frais de restauration et de séjour supportés par les entreprises de formation à l'occasion de leurs activités de formation

¹⁴⁵ Exemple : Dépenses et frais engagés par des actions publicitaires consistant à offrir des prix et des cadeaux en nature dans le cadre de la loi n° 2002-62 du 9 juillet 2002 relative aux jeux promotionnels

¹⁴⁶ Exemple : Dépenses et cadeaux ne revêtant pas un caractère général et destinés à des personnes désignées, ou acquis et offerts sur choix et proposition des clients

¹⁴⁷ Dans une prise de position (1495) du 8 mai 2017, la DGELF a apporté des éclaircissements concernant les remises accordées aux clients et les ristournes commerciales :

1) Concernant les remises accordées au niveau des factures de vente

Dans ce cas, aucune obligation de mentionner lesdites remises au niveau de la déclaration d'employeur dès lors que le prix de vente est déterminé compte tenu de la remise au sein de la facture de vente.

2) Concernant les autres remises commerciales

Les ristournes commerciales ou non commerciales accordées ne sont admises en déduction que si elles sont justifiées par des factures rectificatives, leur comptabilisation et leur mention au niveau de la déclaration dite de l'employeur.

¹⁴⁸ Dans une prise de position (931) du 24 juin 2009, la DGELF a précisé le régime fiscal des réductions de prix accordées aux clients sous forme de quantité supplémentaire de marchandises en sus de leur approvisionnement. Ainsi, lorsqu'elles font l'objet d'une facture d'avoir, les réductions de prix accordées aux clients sous forme de marchandises gratuites en sus de leurs achats sont considérées comme réductions commerciales admises en déduction pour la détermination du résultat imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été accordées. Pour être admises en déduction, les réductions commerciales matérialisées par des factures d'avoir doivent être portées sur la déclaration de l'employeur.

¹⁴⁹ Dans une prise de position DGELF (22) du 7 janvier 2013, la DGELF a précisé le régime applicable, en matière d'impôts directs, des cadeaux servis aux clients dans le cadre de la publicité : La valeur des appareils offerts gratuitement aux clients est considérée une réduction commerciale. La facture doit mentionner toutes les marchandises livrées y compris celles offertes gratuitement, et par la suite, il est procédé à la déduction de la valeur des marchandises servies gratuitement sous forme de réduction sur facture. Dans ce cas, le chiffre d'affaires pris en considération pour la fixation du bénéfice imposable est fixé compte tenu des marchandises livrées aux clients avec contrepartie ; la valeur des marchandises offertes gratuitement étant exclue. Du moment que les réductions commerciales accordées sont prises en compte pour le calcul du prix de vente sur la même facture, elles n'ont de ce fait aucune incidence sur la base imposable et l'entreprise n'est pas tenue de les mentionner au niveau de la déclaration dite de l'employeur.

Etant précisé à ce niveau que l'obligation de déclaration est une condition de déduction et qu'elle concerne aussi bien les sommes soumises à la retenue à la source, tels que les honoraires, les commissions, que celles non soumises à la retenue à la source telles que ristournes commerciales ou non.¹⁵⁰

1.1.7. Dons et subventions excédentaires ou accordés à des associations ou organismes qui n'ouvrent pas droit à la déduction.

Trois régimes fiscaux régissent la déductibilité des dons et subventions¹⁵¹ de l'impôt sur les bénéfices¹⁵² et à la condition qu'ils soient comptabilisés, déclarés avec la déclaration annuelle des résultats et justifiés par des documents probants.

1.1.7.1. Dons et subventions déductibles intégralement

En vertu de la LF2017, **sont déductibles totalement**¹⁵³ les dons et subventions accordés aux bénéficiaires suivants :

- L'Etat, les collectivités locales et les entreprises publiques ;
- Les familles des martyrs appartenant à l'armée, les forces de sécurité intérieure et la douane ;
- Les associations pour les handicapés.¹⁵⁴

1.1.7.2. Dons et subventions déductibles partiellement

Les dons et subventions servis à des œuvres ou organismes d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou culturel sont, dans la mesure où ils sont justifiés, admis en déduction pour la détermination du résultat net imposable à concurrence de 2% du chiffre d'affaires brut.

1.1.7.3. Dons et subventions non déductibles

Les autres dons et subvention (ainsi que ceux non déclarés¹⁵⁵ ou non justifiés) sont non déductibles

Exemple

Une société commerciale réalisant un chiffre d'affaires TTC de 6.000.000 DT, a comptabilisé parmi ces charges les dons suivants (obligation déclarative accomplie) :

- Don à une association visant à contribuer aux efforts de développement régional et au développement agricole : 15 000 D

¹⁵⁰ Dans une prise de position (191) du 22 février 2011, la DGELF a rappelé que les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations occasionnelles et honoraires supportés par l'entreprise ne sont admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable qu'à la condition d'être portés sur la déclaration de l'employeur déposée au cours de l'année qui suit l'année de leur engagement. Etant précisé que les omissions commises au niveau de la déclaration de l'employeur, au titre d'exercices non atteints par la prescription peuvent, avant l'intervention des services de l'administration fiscale, être réparées par le dépôt d'une déclaration rectificative.

¹⁵¹ L'expression "dons et subventions" couvre aussi bien les sommes payées en espèces que les dons et subventions accordés en nature. Dans ce dernier cas et pour la détermination du montant déductible, les dons et subventions sont évalués à leur prix de revient.

¹⁵² L'article 49 de la loi n°2014-54 du 19 août 2014 portant loi de finances complémentaire pour l'année 2014 a prévu la déduction du bénéfice imposable des mécénats accordés aux entreprises, projets, et œuvres culturelles ayant obtenu l'approbation du ministère chargé de la culture sous réserve de leur déclaration dans la l'annexe de la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés

¹⁵³ La liste des organismes projets et œuvres sociales dont la déduction est totale a été supprimée.

¹⁵⁴ La LF2017 ainsi que le décret 2013-5183 régissant le financement des associations ont supprimé la liste des organismes projets et œuvres sociales dont la déduction est totale.

¹⁵⁵ En effet, l'article 14-9° du code de l'IRPP et de l'IS a subordonné la déduction des dons et subventions accordés à la production par les entreprises donatrices, à l'appui de leurs déclarations annuelles de revenus ou bénéfices, d'un état, détaillé des dons et subventions accordés avec mention de l'identité des bénéficiaires et des montants accordés. Il y a lieu de noter que l'obligation de déclaration des dons et subventions concerne ceux déductibles à concurrence de 0,2% du chiffre d'affaires TTC mais également ceux déductibles sans plafond.

- Don à une municipalité 7 000 DT
- Don à un jardin d'enfant privé : 2 000 DT
- Don à un projet commercial: 1 000 DT
- Don à une entreprise publique : 15 000 DT
- Don à une société du groupe:5 000 DT

Total des dons passés en charges : 45 000 DT

Dons déductibles en totalité : (15000+7000)	22 000
Dons non déductible (1 000+5 000 +2 000)	8 000
Dons susceptibles d'être déduits avec plafond de 0,2%	15 000
Plafond de déductibilité selon le critère du chiffre d'affaires	12 000
Montant à réintégrer	3 000
Total à réintégrer	11 000

Apport de la LF2018

Les mécénats affectés à la création et à l'entretien des espaces verts et des parcs familiaux et ruraux dans le cadre de conventions conclues à cet effet avec le ministère chargé de l'environnement ou le ministère chargé de l'équipement et l'habitat sont déductibles, pour la détermination du résultat fiscal, dans la limite de 150.000 DT par an.

A l'instar des dons et subventions la déduction susvisée est subordonnée à leur déclaration conformément aux dispositions du paragraphe II de l'article 59 du présent code de l'IRPP et IS.

1.1.8. Rémunérations et gratifications accordées aux membres des conseils, des comités et des commissions constitués au sein des sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions et non déclarées

Les rémunérations et gratifications accordées aux membres des conseils, des comités et des directoires constitués au sein des sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions sont déductibles de l'assiette imposable à condition de les porter à la déclaration de l'employeur.

Apport de la LF 2017¹⁵⁶

¹⁵⁶ Régime fiscal avant 2017

Selon l'ancien article 48-VI du code de l'IRPP et de l'IS « Les jetons de présence servis aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance dans les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions au titre de remboursement de frais de présence auxdits conseils sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. »

Ainsi, la législation fiscale a prévu que les jetons de présence ne sont déductibles que pour la fraction jugée équivalente au remboursement des frais de présence. Le surplus doit être réintégré dans le résultat fiscal de la personne morale.

Toutefois, selon une doctrine administrative récente, les jetons de présence accordés par les sociétés au profit des membres de leur conseil d'administration à titre de remboursement des frais de présence non appuyés de pièces justificatives ouvrent droit à déduction du bénéfice imposable dans la limite de :

- 1.000 dinars par membre et par réunion du conseil pour les membres résidents ;
- 3.000 dinars par membre et par réunion du conseil pour les membres non-résidents.

- La LF2017 a étendu le régime fiscal de la déduction des jetons de présence servis aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance aux jetons de présence aux rémunérations et gratifications accordées aux membres des conseils, des comités et des directoires constitués au sein des sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions et a prévu l'obligation de les déclarer dans la déclaration d'employeur.
- La LF2017 a supprimé la limitation de la déduction aux remboursements de frais.

1.1.9. Abandon de créances non déductibles

1.1.9.1. Principe de réintégration de l'abandon de créance

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.¹⁵⁷

1.1.9.2. Déduction des abandons de créances

1.1.9.2.1. des créances abandonnées au profit des entreprises en difficulté¹⁵⁸

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, 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 telle que remplacé par la loi 2016-36 du 29 Avril 2016 , et ce, pour la détermination de leurs résultats imposables.¹⁵⁹

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

1. L'entreprise bénéficiaire de l'abandon doit être légalement soumise à l'audit d'un commissaire aux comptes,
2. 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.
3. 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.¹⁶⁰

1.1.9.2.2. Déduction des créances abandonnées par les établissements de crédit au profit des entreprises en difficulté

Conformément à la législation en vigueur, les banques¹⁶¹, les établissements financiers de leasing et les établissements financiers de factoring¹⁶² peuvent déduire les créances abandonnées au profit des entreprises en difficultés économiques. La déduction concerne le montant global des sommes abandonnées tel qu'il est fixé soit dans le cadre de l'accord amiable homologué par le président du tribunal de première instance conformément à la loi n° 95-34 du 17 avril 1995 soit par le jugement prononcé dans le cadre du règlement judiciaire.

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à l'abandon des créances dans le cadre du règlement amiable ou du règlement judiciaire prévus par la loi n°95-34 du 17 avril 1995 telle que remplacé par la loi 2016-36 du 29 Avril 2016, relative au redressement des entreprises en difficultés économiques et à la production à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt

¹⁵⁷ Sont déductibles les pertes appuyées par un PV de carence établi par un huissier notaire

¹⁵⁸ Texte n° DGI 2010/22 Note commune N° 15/2010

¹⁵⁹ 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.

¹⁶⁰ En cas de recouvrement des créances objet de l'abandon, partiellement ou totalement, les sommes recouvrées et qui ont été déduites conformément aux dispositions du présent paragraphe sont à réintégrer aux résultats de l'exercice au cours duquel a eu lieu le recouvrement.

¹⁶¹ NC 21/1999

¹⁶² Texte n° DGI 2007/28/ Note commune N° 17/2007

sur les sociétés d'un état détaillé des créances abandonnées indiquant le montant des créances en principal et en intérêts, l'identité du bénéficiaire de l'abandon et les références des jugements et décisions en vertu desquels a eu lieu l'abandon.

1.1.9.2.3. Abandon des créances douteuses dont le nominal n'excède pas 100 dinars

Sont déductibles pour la détermination du résultat soumis à l'impôt les pertes résultant de l'abandon des créances irrécouvrables dont le nominal ne dépasse pas pour chaque client 100 dinars ; Ce montant est relevé de 500 dinars pour les établissements bancaires.

La déduction est subordonnée à la satisfaction des conditions suivantes :

- l'échéance des créances remonte à plus d'un an ;
- l'entreprise ne doit pas continuer à entretenir des relations d'affaires avec le client ;
- la déclaration annuelle de l'impôt doit être accompagnée d'un état nominatif des clients concernés.

La loi de finances pour l'année 2016 a supprimé la condition relative à la cessation de toute relation d'affaires avec le client pour la déduction des créances dont le nominal ne dépasse pas 100 dinars et abandonnées par les personnes morales prêtant des services au public (article 24).¹⁶³

1.1.10. Pertes de change non réalisées sur dettes et créances courantes en devises

Fiscalement, seules les différences de change entre le cours de la date d'acquisition et le cours effectif de paiement peuvent être prises en compte.

Comptablement, à chaque date de clôture de l'exercice, les dettes et créances en devises étrangères sont évaluées en utilisant le taux de change en vigueur à la date de clôture. Le gain ou la perte est ainsi pris en compte en résultat de l'exercice.

Toute perte de change ainsi comptabilisée n'est pas fiscalisée tant qu'il n'y a pas encaissement ou paiement de la créance ou de la dette.

Ainsi, la Perte de change non réalisée sur dettes et créances courantes en devises n'est pas déductible.

Corrélativement, la différence de change sera déterminée, sur le plan fiscal, pendant l'exercice où intervient le paiement par la différence entre le cours historique et le cours effectif de règlement.

1.1.11. Gains de change non réalisés antérieurement non imposés

Les Gains de change réalisés antérieurement non imposés doivent être réintégrés.

1.1.12. Rémunérations excédentaires des titres participatifs et des comptes courants associés

1.1.12.1. Intérêts excédentaires des comptes courants associés

1.1.12.1.1. Cadre général

Les intérêts alloués par la société aux associés ou aux actionnaires en contrepartie des sommes qu'ils mettent à sa disposition sont déductibles dans la limite de 8% par an à condition que :

- Le capital soit au préalable totalement libéré.
- Les sommes génératrices des intérêts sont plafonnés pour l'ensemble des associés pris globalement à 50% du capital social ne dépassent pas 50% du capital.

Tout intérêt n'ouvre pas droit à déduction si le capital n'est pas intégralement libéré et tout intérêt versé en dépassement des deux plafonds susvisés n'est pas déductible.

¹⁶³ Cette mesure s'applique exclusivement aux personnes morales prêtant des services au public. Il s'agit :

- de la Société Tunisienne de l'Electricité et du Gaz ; - de la Société Nationale d'Exploitation et de Distribution des Eaux ; - des opérateurs des réseaux de télécommunication ; - de la Poste Tunisienne ; - des fournisseurs des services d'internet ; - de l'Office National de l'Assainissement ; - des sociétés de transport public. Il va sans dire que toutes les autres conditions exigibles pour la déduction desdites créances telles que suscitées doivent être respectées.

Sur la base de ce qui précède, seront réintégrés aux résultats imposables :

- La quote-part des intérêts qui dépasse 8% calculée sur la base d'un montant n'excédant pas 50% du capital
- La quote-part des intérêts relatifs aux sommes mises à la disposition de la société par les associés qui dépasse 50% du capital et ce, quelque soit le taux d'intérêt décompté.

1.1.12.1.2. Cas particulier des banques

La législation fiscale admet un taux d'intérêt différent de 8% au titre des comptes courants des associés lorsqu'il s'agit d'un établissement de crédit ayant la qualité de banque, en prenant en considération le taux d'intérêt pratiqué par ledit établissement au titre des crédits avec les tiers. Il y a lieu de préciser par ailleurs que les intérêts servis à l'établissement Bancaire en contrepartie des sommes qu'il a mises à la disposition de la société sont admis en déduction même dans le cas où les conditions exigibles pour la déduction des intérêts et relatives à la libération du capital et à la limite de la déduction des intérêts au titre des sommes ne dépassant pas 50% du capital ne sont pas remplies.

Exemple:

Soit une banque qui est actionnaire dans une société anonyme au capital de 3MD et qui a mis à la disposition de ladite société au cours du deuxième semestre de l'exercice 2003 la somme de 1 700.000D moyennant un taux d'intérêt de 11% sachant que le taux d'intérêt pratiqué par la banque au titre des crédits avec les tiers est de 10% .

Dans ce cas, les intérêts déductibles et les intérêts à réintégrer seront déterminés comme suit :

Les intérêts déductibles

Les intérêts déductibles sont décomptés sur la base du taux pratiqué par la banque au titre des crédits avec les tiers, soit 10% :

$$\frac{1\,700.000D \times 10\% \times 6}{12} = 85\,000D$$

Les intérêts à réintégrer

$$1\,700.000D \times (12\% - 10\%) \times 6 = 17\,000D$$

1.1.12.2. Rémunérations excédentaires des titres participatifs.

Les titres participatifs sont des valeurs mobilières négociables dont l'émission est autorisée par l'assemblée générale ordinaire des sociétés anonymes.

Les rémunérations des titres participatifs sont déductibles dans la limite de 8% de la valeur nominale des titres et ce aussi bien pour la partie variable que celle fixe et indépendamment du fait que le titulaire du titre soit ou non actionnaire de la société émettrice.

1.1.13. Les charges dont le montant est supérieur au seuil légal et dont la contrepartie est payée en espèces

Pour la détermination du résultat imposable, la déduction des charges relatives aux biens ou services et des amortissements relatifs aux actifs nécessités par l'exploitation dont la valeur est égale ou supérieure à 5 .000 dinars¹⁶⁴ hors taxe sur la valeur ajoutée est subordonnée au non paiement de leur valeur en espèces.

Ainsi, la déduction est subordonnée, outre la satisfaction de toutes les conditions prévues par la législation fiscale en vigueur, au paiement au moyen d'un virement à un compte bancaire ou postal, ou au moyen d'un chèque ou d'un billet à ordre, ou au moyen de n'importe quel autre moyen de paiement électronique ou bien par compensation.

Le non respect de cette condition entraîne la réintégration des charges et des amortissements relatifs aux actifs au résultat de l'exercice au titre duquel la déduction a été effectuée.¹⁶⁵

Apport de la doctrine administrative

Dans le cas d'un paiement partiel en espèces des acquisitions susvisées, les dispositions des articles 34 et 35 s'appliquent sur la seule partie du montant payé en espèces s'il est égal ou supérieur à 5.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée.

Les dispositions des articles 34 et 35 ne s'appliquent pas aussi aux montants et factures d'un montant inférieur au plafond susvisé même si le total du montant recouvré durant l'année auprès du même client dépasse ledit plafond.

¹⁶⁴ Conformément à l'article 34-4 de la loi de finances 2014, le montant initial de 20 000Dinars a été réduit à 10.000 dinars à partir du premier janvier 2015 et à 5.000 dinars à partir du premier janvier 2016

Toutefois, les dispositions des articles 34 et 35 susvisés s'appliquent aux opérations commerciales dont la valeur est égale ou supérieure à 5.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée et dont le paiement a été fractionné même si chaque montant payé est inférieur au plafond susvisé.

Lesdites dispositions s'appliquent également en cas de paiement via un dépôt dans un compte bancaire ou postal¹⁶⁶, lequel dépôt est considéré comme étant un paiement en espèce au sens des articles 34 et 35 susvisés.¹⁶⁷

Exemples pratiques¹⁶⁸

Exemple n°1 :

Supposons qu'une entreprise industrielle ait acquis des marchandises soumises à la TVA au taux de 18% pour un montant global égal à 55.000 D Hors TVA, dont la valeur a été payée comme suit :

- 30.000 D par chèque à titre d'avance,
- le reste soit 25000 D, en espèces lors de la réception des marchandises ayant eu lieu en 2016,

Dans ce cas, et étant donné que le non respect de la condition prévue à l'article 34 de la loi de finances pour l'année 2014 ne concerne que le montant de 25.000 D, la quote-part des charges non déductible pour la détermination du résultat fiscal pour l'année 2016 est limitée à 25.000 D. Ce montant est à réintégrer au résultat imposable de l'exercice 2016.

Exemple n°2 :

Reprenons les données de l'exemple n°1 et supposons que la valeur des acquisitions soit égale à 7.000 D que la moitié soit payée en espèces à titre d'avance et que l'autre moitié soit payée par chèque. Dans ce cas, les dispositions des articles 34 et 35 ne s'appliquent pas étant donné que les montants payés en espèces sont inférieurs à 5.000 D.

1.1.14. Moins-value de cession des titres des organismes de placement collectif en valeurs mobilières dans la limite des dividendes réalisés

N'est pas admise en déduction la moins-value provenant de la cession des actions ou des parts des organismes des placements collectifs en valeurs mobilières prévus par le code des organismes de placements collectifs promulgué par la loi n° 2001-83 du 24 juillet 2001, et ce, dans la limite de la dépréciation de la valeur liquidative résultant de la distribution des bénéfices ou revenus

Dans ce cadre, l'article 53 de la loi n°2007-70 du 27 décembre 2007 portant loi de finances pour l'année 2008 a rationalisé la déduction de la moins-value provenant de la cession des actions ou des parts des organismes de placements collectifs en valeurs mobilières inscrites à un bilan, et ce, en limitant la déduction de la moins-value provenant de la cession des dites actions ou parts à la dépréciation de la valeur liquidative ne résultant pas de la distribution des bénéfices ou revenus.

Pour la détermination de la moins-value non déductible, les dividendes à prendre en considération sont ceux résultant de la dernière distribution effectuée avant l'opération de cession des titres par les bénéficiaires des dividendes.

Exemple :¹⁶⁹

Supposons qu'une société soumise à l'impôt sur les sociétés ait réalisé au titre de l'exercice 2007 un bénéfice net de 250.000D tenant compte d'une moins-value de 50.000D provenant de la cession d'actions d'une société d'investissement à capital variable enregistrée sur la base des données suivantes :

La société a acquis les actions en date du 02 février 2007 pour 150.000D représentant la valeur liquidative des dites actions à cette date, elle a bénéficié à ce titre de dividendes en date du 1er mars 2007 de 50.000D et elle a procédé à la cession des actions en date du 15 mars 2007 sur la base d'un prix de cession égal à 100.000D.

¹⁶⁶ DGELF (2161) du 22 juin 2017

¹⁶⁷ Dans une prise de position (2161) du 22 juin 2017, la DGELF a précisé que les paiements effectués par le dépôt d'espèces dans un compte courant bancaire ou postal au profit du fournisseur sont réputés des paiements en espèces au sens des articles 34 et 35 de la loi de finances pour l'année 2014.

Par conséquent, et pour le cas précis, la DGELF a précisé que les montants supérieurs ou égaux à 5.000 dinars payés par une société mutuelle de services agricoles au profit de l'office des céréales à partir du 1er janvier 2016 par mandat postal ne sont pas déductibles du résultat fiscal dès lors que le paiement par mandat est considéré paiement en espèces.

¹⁶⁸ NOTE COMMUNE N° 7 /2014

¹⁶⁹ Texte n° DGI 2008/26 -NOTE COMMUNE N° 11/2008

Dans ce cas, la moins-value de 50.000D enregistrée n'est pas admise en déduction dès lors qu'elle résulte de la distribution de bénéfices (distribution de dividendes de 50.000D), la société n'a ainsi enregistré aucune perte effective (acquisition des titres pour une valeur de 150.000D et réception de 50.000D au titre des dividendes et de 100.000D au titre de la valeur de cession desdits titres), et par conséquent, son bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 2007 est déterminé comme suit :

- bénéfice net déclaré 250.000D
- réintégration de la moins-value non admise en déduction 50.000D
- Bénéfice net soumis à l'impôt sur les sociétés 300.000D

1.1.15.L'impôt direct supporté à la place du redevable réel

Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du présent code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés y compris la retenue à la source y afférente, supporté à la place du redevable réel.¹⁷⁰

Exemple : Une personne qui supporte les 15% de retenue à la source sur redevances payées aux non résidents va être privée de la déductibilité de la prise en charge de cette retenue en tant que charge.

1.1.16.La taxe sur les voyages

La taxe sur les voyages est non déductible de l'assiette de l'impôt.

1.1.17.Transactions, amendes, confiscations et pénalités non déductibles.

Ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, les transactions, amendes, confiscations et pénalités de toutes natures mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant les prix, la commercialisation, la répartition de divers produits, le contrôle des changes, l'assiette des impôts, contributions ou taxes et d'une manière générale toute infraction à la législation en vigueur.

L'exclusion du droit à déduction ne couvre pas les pénalités contractuelles.

1.1.18.Dépenses excédentaires engagées pour la réalisation des opérations d'essaiimage

Les entreprises qui font recours à la technique de l'**essaiimage**¹⁷¹, telle que définie par la législation en vigueur, peuvent déduire les dépenses engagées pour la réalisation de l'opération d'**essaiimage** de l'assiette de l'impôt de l'année au titre de laquelle les dépenses ont été engagées, et ce, dans la limite de 1% du chiffre d'affaires brut annuel avec un plafond de trente mille dinars par projet.

1.1.19.Radiation de créances

Uniquement les établissements de crédit peuvent radier de leurs bilans les créances irrécouvrables ayant fait l'objet des provisions requises sous réserve de respecter les conditions prévues par le paragraphe VII quaterdecies de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS.

Régime fiscal avant le 16 juillet 2018

Les établissements de crédit peuvent radier de leurs bilans les créances irrécouvrables ayant fait l'objet des provisions requises. Cette opération ne doit pas aboutir à l'augmentation ou à la diminution du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés de l'année de la radiation. La radiation des créances susvisées est subordonnée à la satisfaction des conditions suivantes :

- elles doivent avoir fait l'objet d'un jugement,

¹⁷⁰ (Modifié Art 51 LF 94-127 du 26/12/94, Art 51-1 LF 2002-101 du 17/12/2002, Art 41-11 LF 2010-58 du 17/12/2010 et abrogé et remplacé Art 39 LF 2013-54 du 30/12/2013).

¹⁷¹ (Ajouté Art. 5 loi 2005-56 du 18 juillet 2005, relative à l'essaiimage des entreprises économiques)

- elles ne doivent avoir fait l'objet d'aucun mouvement durant au moins une période de deux années à la date de leur radiation

- la décision de radiation doit être prise par le conseil d'administration de l'établissement bancaire,

- les créances radiées doivent être enregistrées dans un registre, selon un modèle établi par l'administration fiscale, côté et paraphé par le greffe du tribunal dans le ressort duquel est situé le siège de l'établissement bancaire,

- l'établissement bancaire doit joindre à sa déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés, un état détaillé des créances radiées selon un modèle fourni par l'administration fiscale, comportant le montant des créances radiées, le montant correspondant des provisions constituées, l'identité du débiteur et les références des jugements dont elles ont fait l'objet.

Les créances radiées et recouvrées sont réintégrées au résultat de l'exercice au cours duquel le recouvrement a eu lieu.

Apport de la loi 2018-37

La loi n° 2018-37 du 6 juin 2018 relative à la modification de certaines dispositions du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés a assoupli les conditions de radiation des créances irrécouvrables des banques et des établissements financiers.

Dans ce cadre, ladite loi a permis aux banques, aux établissements financiers de leasing et aux établissements financiers de factoring de radier les créances irrécouvrables susvisées lorsqu'un jugement rendu en dernier ressort est obtenu à ce titre, et ce, à condition de respecter les autres conditions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Aussi, un délai fixé à 5 ans est accordé aux banques et aux établissements financiers susmentionnés à compter de la date de la radiation pour leur permettre de régulariser leur situation et obtenir un jugement irrévocable en ce qui concerne les créances objet de la radiation.

La radiation des créances par les banques, les établissements financiers de leasing et les établissements financiers de factoring sur la base d'un jugement rendu en dernier ressort n'est que provisoire et reste conditionnée par l'obtention des banques et desdits établissements financiers d'un jugement irrévocable dans un délai de 5 ans à partir de la date de radiation, lequel jugement est de nature à rendre la charge certaine et définitive. ¹⁷²

1.2. Amortissements non déductibles.

Le régime fiscal des amortissements est énoncé par les dispositions des articles 12bis, 13 et 15 du code de l'IRPP et de l'IS. Ces dispositions ont prévu un régime général, des régimes particuliers et des exclusions du droit à amortissement.

La loi n°2007-70 du 27 décembre 2007 portant loi de finances pour l'année 2008 a harmonisé les règles fiscales avec les règles comptables en matière d'amortissements¹⁷³, toutefois, cette harmonisation admet quelques divergences.

1.2.1. Régime général

1.2.1.1. Les principes à prendre en considération pour la détermination des amortissements déductibles

1.2.1.1.1. Harmonisation entre les règles comptables et les règles fiscales

Sur le plan comptable, l'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation sur sa durée d'utilisation estimée. Il traduit la diminution irréversible de la valeur d'une immobilisation résultant de l'usage, du temps, du changement de technique et toute autre cause. La dotation aux amortissements de l'exercice est constatée en charges. Sur le plan fiscal, l'amortissement constitue une charge déductible du bénéfice imposable sous certaines conditions et dans certaines limites.

¹⁷² Ainsi, et à défaut de l'obtention des banques et des établissements financiers concernés d'un jugement irrévocable dans ledit délai, les créances qui ne sont pas totalement couvertes par les provisions requises et ayant été radiées, sont réintégrées aux résultats soumis à l'impôt du premier exercice suivant ladite période de cinq ans.

En vertu de l'article 12 BIS du code de l'IRPP et de l'IS : « Sont admis en déduction, pour la détermination du bénéfice imposable, les amortissements effectués par l'entreprise selon les règles fixées par la législation comptable ». Ainsi, la législation fiscale permet la déduction des amortissements relatifs aux actifs immobilisés propriété de l'entreprise¹⁷⁴ y compris les constructions sur sols d'autrui¹⁷⁵ selon les mêmes règles fixées par la législation comptable soit sur la base des avantages économiques futurs des actifs tenant compte notamment:

- de l'usage attendu par l'entreprise de l'actif immobilisé,
- des politiques de l'investissement et de maintenance,
- de l'usure physique,
- de l'obsolescence causée par les changements technologiques et économiques.

Par conséquent, les méthodes d'amortissement préconisées par la législation comptable sont acceptées fiscalement (l'amortissement constant (linéaire), l'amortissement variable et l'amortissement décroissant) dans la mesure où elle reflète la manière dont les avantages futurs liés à l'actif sont consommés par l'entreprise.

En outre, l'harmonisation des règles fiscales avec les règles comptables en matière d'amortissement entraîne l'acceptation en fiscalité de « la durée d'utilisation de l'immobilisation déterminée selon les principes comptables comme durée d'amortissement.

1.2.1.1.2. Base amortissable

L'amortissement est calculé sur la base du :

- prix de revient d'acquisition¹⁷⁶ ou ;
- de construction¹⁷⁷ ou ;
- de fabrication ou ;
- de la plantation,
- la valeur d'apport en société ou la valeur de fusion ou de scission en cas de fusion ou de scission totale des sociétés.

Ne fait pas partie de l'assiette de calcul des amortissements, la taxe sur la valeur ajoutée ouvrant droit à déduction ainsi que la valeur des terrains pour les constructions.

1.2.1.1.3. Date de début d'amortissement

L'amortissement est calculé à partir de :

- la date d'acquisition ou ;
- la date de construction ou ;
- la date de fabrication ou ;
- la date de mise en service ou d'exploitation, si elle intervient ultérieurement, ou ;
- la date de la réception du procès-verbal de réception définitive pour les stations des sites GSM;

¹⁷⁴ Il en découle que l'amortissement n'est pas admis :

- lorsque le bien amortissable n'est pas la propriété de l'entreprise; tel est le cas des biens dont l'exploitant est locataire ou usufruitier. Toutefois, ce principe admet quelques exceptions (des biens exploités sous forme de leasing ou dans le cadre des contrats d'ijara ou constructions sur sols d'autrui)

- Des logiciels informatiques lorsque l'entreprise dispose seulement d'un droit d'usage

¹⁷⁵ La loi de finances pour l'année 2008 a élargi le champ d'application des amortissements pour couvrir :

- les brevets, les marques de fabrique et les frais de développement capitalisés,
- les redevances des concessions,
- les constructions sur sols d'autrui.

¹⁷⁶ Le prix de revient soit le prix d'acquisition majoré des droits et taxes supportés et les charges directes nécessaires à la première mise en service du bien tels que les commissions, les frais d'actes, les honoraires des architectes et ingénieurs, les frais de démolition et de viabilisation, les frais de préparation du site, les frais de livraison et de manutention initiaux, les frais d'installation...

¹⁷⁷ Les frais généraux ne sont inclus dans le coût de revient que s'ils se rapportent directement à la mise en état d'utilisation des actifs.

- la date d'entrée en production pour les plantations agricoles.

1.2.1.2. Annuités d'amortissement déductibles pour la détermination du résultat fiscal

1.2.1.2.1. Taux d'amortissement

La loi de finances pour l'année 2008 a limité les annuités d'amortissements déductibles à celles calculées sur la base des taux maximum fixés par le décret n°2008-492 du 25 février 2008.¹⁷⁸

Ainsi, sur le plan fiscal, l'amortissement déductible est celui qui résulte de l'application des règles du système comptable des entreprises sans dépasser les seuils de taux admis fiscalement.

Etant précisé que l'annuité d'amortissement déterminée selon les dispositions de la loi de finances pour l'année 2008 et du décret n°492 du 25février 2008 aussi bien en ce qui concerne les biens propriété de l'entreprise que les biens exploités dans le cadre des contrats de leasing est une annuité maximale, l'entreprise reste habilitée à déduire une annuité inférieure sous réserve de respecter la même annuité pour toute la durée d'utilisation des actifs.

Les principaux taux maximums fixés par le décret sont fixés comme suit :

Actifs	Taux
I. Frais préliminaires¹⁷⁹	100%
II. Brevets, marques de fabrique et frais de développement capitalisés	20%
III. Constructions à l'exception de la valeur du terrain	
1. Constructions légères	10%
2. Constructions en dur	5%
IV. Machines, matériels et équipements	
1- Machines, matériels et équipements industriels	15%
2- Dépenses des grosses réparations des machines, matériels, et équipements industriels	33,33%
3- Équipements et logiciels informatiques	33,33%
4- Mobilier et matériel de bureau	20%
5- Moyens de transport des personnes ou de marchandises	20%
6_ Dépenses des grosses réparations des moyens de transport Terrestre	33, 33%

¹⁷⁸ Ledit décret a fixé des taux d'amortissement des actifs corporels et des actifs incorporels qui prennent en considération les spécificités de certains éléments d'actif. Il a été également tenu compte des spécificités de certains secteurs à savoir :

- les industries manufacturières
- le secteur de transport
- le secteur de l'agriculture
- le secteur des travaux publics et de bâtiments
- le secteur de tourisme.

¹⁷⁹ Dans une prise de position (1317) du 27 octobre 2011, la DGELF a précisé qu'il est possible de comptabiliser en charges reportées et de les amortir, les charges afférentes au développement de la société engagées après la constitution, telles les dépenses de publicité d'un nouveau produit, ou de formation du personnel et d'études ; et ce, à condition que :

- les dépenses ne représentent aucune valeur commerciale ni valeur additionnelle aux actifs immobilisés ou bien pour la société dans son ensemble, et qu'elles ne correspondent pas à la production de marchandises ou de services,
- les dépenses se rapportent à la création, à l'extension ou au développement de la société, de sorte qu'elles n'aient pas le caractère répétitif,
- il est possible d'identifier les dépenses individuellement, devant se rattacher uniquement à une opération de développement ou d'extension,
- le montant des dépenses est relativement important.

1.2.1.2.2. Cas particulier des amortissements non admis en déduction en application des limites maximales prévues par la législation fiscale

Les amortissements constatés en comptabilité et excédant les quotités admises fiscalement, et réintégrés¹⁸⁰, demeurent reportables et imputables sur les résultats des exercices suivants dans les mêmes conditions et limites prévues par la législation fiscale en vigueur.

Exemple:¹⁸¹

Soit une entreprise qui a acquis un matériel de transport le 1er janvier 2011 pour une valeur hors TVA de 30.000D. Si on suppose que l'entreprise ait comptabilisé les amortissements relatifs au matériel en tenant compte d'une période d'utilisation de 3 ans. Les annuités d'amortissements déductibles sont de 10.000D et ce, pour les exercices 2011, 2012 et 2013.

Etant donné que les amortissements déductibles se calculent sur la base du taux fixé par le décret n°2008-492 à 20% soit sur une période d'utilisation de 5 ans, la quote part excédentaire de l'amortissement annuel est dans ce cas réintégrée soit 4.000D au niveau du tableau de détermination du résultat imposable pour les exercices en question soit 2011, 2012 et 2013.

A la fin de la 3ème année, le matériel de transport est totalement amorti sur le plan comptable, il n'est amorti sur le plan fiscal qu'à concurrence de 18.000D, le montant de $(4.000D \times 3) = 12.000D$ a fait l'objet de réintégrations.

Les amortissements ainsi réintégrés (la différence entre la valeur d'acquisition et les amortissements déduits soit $30.000D - 18.000D = 12.000D$) continuent à être déduits des résultats des exercices ultérieurs soit 2014 et 2015 et ce selon le même taux soit 20% de la valeur d'acquisition soit 6.000 D par l'année 2014 et 6.000 D par l'année 2015.

1.2.1.3. Biens exclus du droit à l'amortissement

Par dérogation aux dispositions de l'article 12 bis du présent code, n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéficiaire, l'amortissement:

- Des terrains;¹⁸²
- Des fonds de commerce;
- Des avions et bateaux de plaisance mis à la disposition des dirigeants ou employés de l'entreprise et dont l'utilisation ne concerne pas directement l'objet de l'entreprise ainsi que des résidences secondaires ;
- Des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeurs à l'exception de ceux constituant l'objet principal de l'exploitation. ¹⁸³
- Les actifs dont le coût d'acquisition est supérieur ou égal à 5.000 dinars¹⁸⁴ hors taxe sur la valeur ajoutée et dont la contrepartie est payée en espèces (voir note commune n° 7/2014),¹⁸⁵
- Les amortissements relatifs aux immobilisations acquises auprès des personnes résidentes ou établies aux paradis fiscaux.¹⁸⁶

1.2.1.4. Actifs détruits ou mis en rebut avant amortissement intégral

¹⁸⁰ Soit spontanément soit après intervention des services des impôts

¹⁸¹ Note commune 2008-22/ Texte n° DGI 2008/46

¹⁸² Dans une prise de position (1458) du 16 décembre 2008, la DGELF a rappelé les dispositions de l'article 15 du code de l'IRPP et de l'IS, qui n'admet aucun amortissement de terrains quel qu'en soit le type, contrairement aux dispositions du système comptable des entreprises.

¹⁸³ Dans ce cadre, les voitures utilitaires ainsi que les voitures de tourisme affectées à l'objet de l'entreprise (location de voiture) ouvrent droit à l'amortissement quelle que soit leur puissance.

¹⁸⁴ Le montant de 20.000 dinars, prévu par les articles 34 et 35 de la loi de finances pour l'année 2014, a été ramené à 10.000 dinars pour l'année 2015 et à 5000 dinars à partir du 1er janvier 2016

¹⁸⁵ La déduction est subordonnée, outre la satisfaction de toutes les conditions prévues par la législation fiscale en vigueur, au paiement au moyen d'un virement à un compte bancaire ou postal, ou au moyen d'un chèque ou d'un billet à ordre, ou au moyen de n'importe quel autre moyen de paiement électronique ou bien par compensation.

Le non respect de cette condition entraîne la réintégration des amortissements relatifs aux actifs au résultat de l'exercice au titre duquel la déduction a été effectuée.

¹⁸⁶ Article 34 de la LF2017

L'article 41 de la loi de finances pour l'année 2008 a confirmé la doctrine administrative qui admet la déduction de la valeur comptable nette des actifs détruits et ce des résultats de l'exercice de leur destruction. La déduction a lieu dans ce cas comme perte exceptionnelle.

A ce niveau, il est à signaler que les opérations de destruction des actifs doivent avoir lieu en présence d'un huissier notaire et doivent donner lieu à l'établissement d'un procès verbal comportant une description détaillée de l'opération.

En application des dispositions du IV de l'article 12bis du code de l'IRPP et de l'IS, « *Est admise en déduction, pour la détermination du bénéfice imposable, la valeur comptable nette des actifs mis au rebut, des résultats de l'année de leur mise au rebut, et ce, sur la base des pièces justificatives.* »

Ainsi, pour le cas particulier des biens mis hors service avant leur amortissement intégral et non détruits et considérant que les biens en question continuent à figurer au bilan, l'entreprise peut constater en pertes exceptionnelles déductibles le différentiel entre la valeur nette comptable et la valeur de réalisation nette.

1.2.2. Les régimes particuliers

Une série de régimes particuliers sont prévus par les dispositions des articles 12bis et 15 du code de l'IRPP et de l'IS.

1.2.2.1. L'amortissement intégral

Les amortissements des actifs immobilisés de faible valeur sont entièrement déductibles des résultats de l'exercice de leur mise en service. L'article 4 du décret n° 2008-492 du 25 février 2008 a fixé la faible valeur à 200D.

1.2.2.2. L'amortissement des composantes des actifs immobilisés

Le § II de l'article 12bis du code de l'IRPP et de l'IS a permis aux entreprises la déduction des amortissements des composantes des actifs immobilisés dont la durée d'utilisation diffère de celles de l'actif principal, soumis à dépréciation et propriété de l'entreprise. En absence de règles particulières pour l'amortissement des composantes, les règles générales sont applicables.

1.2.2.3. L'amortissement des redevances de concession

En vertu des dispositions du paragraphe V de l'article 12bis du code de l'IRPP et de l'IS : « *Sont admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, les amortissements enregistrés en comptabilité relatifs aux redevances de concession en contrepartie de l'obtention de concession conformément à la législation en vigueur, et ce, sur la base de la durée fixée dans le contrat de concession.* »¹⁸⁷

1.2.2.4. Cas particulier des agencements, aménagements et installations

Sur le plan fiscal, les agencements, aménagements et installations peuvent faire l'objet d'un amortissement déductible lorsqu'ils se rattachent à un élément d'actif amortissable et ont pour effet l'augmentation de la valeur de l'élément de l'actif ou de sa durée de vie.

Il s'agit de dépenses se rapportant à des actifs dont les amortissements sont admis en déduction pour la détermination du résultat imposable et qui sont de nature à modifier les caractéristiques de l'élément d'actif et à accroître leur valeur.¹⁸⁸

1.2.2.5. Amortissement accéléré du matériel d'exploitation d'une entreprise fonctionnant avec plus d'une équipe

En vertu de l'article 2 du décret n°2008-492, les entreprises qui exercent une activité industrielle relevant des **industries manufacturières non saisonnières** et qui utilisent leur matériel de production à plus d'une équipe en conformité avec la législation en vigueur en matière d'organisation de travail par équipes, peuvent pratiquer l'amortissement accéléré. Toutefois, cette mesure **est réservée exclusivement aux industries manufacturières non saisonnières**. Les autres entreprises ne peuvent pas bénéficier de cette mesure

Le matériel éligible à ce mode d'amortissement est celui prévu par le point 1.a du paragraphe IV du décret susvisé, soit les machines, matériels et équipements industriels exclusivement.^{189 190}

¹⁸⁷ Dans une prise de position (1488) du 24 novembre 2009, la DGELF a précisé qu'une société exploitant un aéroport dans le cadre d'une concession, peut pratiquer les taux d'amortissement prévus par le décret n° 2008-492 du 25 février 2008, sur les machines, équipements, matériel ainsi que les coûts de rénovation des équipements et installations tels que les ascenseurs, machines et matériel relatifs à l'aéroport, au lieu d'amortir sur la durée de la concession, dès lors qu'elle sera amenée à remplacer avant la fin de la concession

¹⁸⁸ voir Note commune 2008-22/ Texte n° DGI 2008/46

¹⁸⁹ Les autres immobilisations ne sont plus éligibles à cette mesure

1.2.2.6. Actifs exploités dans le cadre des contrats de leasing ou ijara

1.2.2.6.1. Au niveau de l'entreprise exploitant les actifs

1.2.2.6.1.1. Actifs concernés

Sont admis en déduction, conformément à la législation fiscale en vigueur, les amortissements constitués au titre des actifs immobilisés exploités dans le cadre des contrats de leasing.

Il s'agit des actifs immobilisés acquis dans le cadre des contrats de leasing conclus à partir du premier janvier 2008 amortissables et non exclus du droit de déduction des amortissements en vertu du code de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés.¹⁹¹

1.2.2.6.1.2. Base des amortissements déductibles

L'amortissement est calculé à partir de la date de mise en service des actifs sur la base du prix de revient d'acquisition par les établissements de leasing majoré de toutes les dépenses nécessitées pour la mise en service des actifs qu'elles soient engagées par les entreprises exerçant l'activité de leasing ou par l'exploitant des actifs.¹⁹²

1.2.2.6.1.3. Annuités d'amortissement déductibles

L'annuité d'amortissement déductible est déterminée sur la base de la durée de location prévue par le contrat de leasing. Elle est déterminée en fonction du quotient suivant :

$$\frac{\text{Prix de revient total}}{\text{Durée du contrat de leasing}}$$

Toutefois, la nature des actifs par le décret n°2008-492 comme suit :

- 7 ans pour les constructions à l'exception de la valeur des terrains,
- 4 ans pour les matériels, machines et équipements,
- 3 ans pour le matériel de transport.¹⁹³

durée prise en compte pour le calcul des amortissements ne doit pas être inférieure à la durée minimale fixée en fonction de la

Etant signalé par ailleurs que dès lors que l'exploitant des actifs dans le cadre de contrats de leasing déduit les amortissements y relatifs, la quote-part des loyers revenant à l'entreprise exerçant l'activité de leasing correspondant au remboursement du principal de la dette n'est plus déductible.

Dans le cas où le montant des amortissements fixés conformément aux dispositions du présent paragraphe dépasse les amortissements enregistrés en comptabilité, le différentiel d'amortissement sera déduit de l'assiette de l'impôt à condition que le montant des amortissements déduits et le montant des amortissements enregistrés en comptabilité soient portés au tableau d'amortissement et au livre d'inventaire.

Exemple:

Supposons qu'un immeuble ait été acquis pour un montant de 300 milles dinars dont 100.000D représentent la valeur du terrain dans le cadre d'un contrat de leasing sur une période de 5 ans conclu le 1er janvier 2008, alors que la durée

¹⁹⁰ Etant donné que le taux d'amortissement correspondant aux machines, aux matériels et aux équipements tel que fixé par l'article 1er du décret n°2008-492 du 25 février 2008 est 15%, un coefficient de 1,5 est appliqué au taux d'amortissement, dans le cas où le matériel fonctionne à deux équipes soit 16 heures sur 24 heures ce qui aboutit à un taux d'amortissement de 22,5%. Le coefficient est de 2 dans le cas où le matériel fonctionne à trois équipes soit 24 heures sur 24 heures ce qui aboutit à un taux d'amortissement de 30%.

¹⁹¹ Dans une prise de position (950) du 21 juin 2011, la DGELF a précisé que les amortissements des actifs immobilisés exploités dans le cadre d'un contrat de leasing **conclus avant le premier janvier 2008** ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable chez le preneur.

¹⁹² Ne font pas partie de l'assiette de calcul des amortissements dans tous les cas :

- la valeur du terrain pour les constructions
- la TVA ouvrant droit à déduction.

¹⁹³ Etant précisé que l'annuité d'amortissement déterminée selon les dispositions de la loi de finances pour l'année 2008 et du décret n°492 du 25 février 2008 aussi bien en ce qui concerne les biens propriété de l'entreprise que les biens exploités dans le cadre des contrats de leasing est une annuité maximale, l'entreprise reste habilitée à déduire une annuité inférieure sous réserve de respecter la même annuité pour toute la durée d'utilisation des actifs.

minimale est fixée à 7 ans en vertu du décret n°2008-492 et que la durée de son amortissement économique conformément aux normes comptables est de 20 ans.

Dans ce cas, les amortissements à ce titre sont calculés en ce qui concerne la valeur des constructions sans tenir compte de la valeur du terrain comme suit :

- Amortissements annuels enregistrés en comptabilité sur la base de la durée d'utilisation économique fixée à 20 ans : $200.000D/20 = 10.000D$

- Amortissements fixés en tenant compte de la durée du contrat de leasing : $200.000D/5 = 40.000D$

- Amortissements déductibles pour la détermination du bénéfice imposable sur la base de la durée minimale prévue par le décret susvisé et fixée à 7 ans à partir des résultats de l'exercice 2008 déclarés en 2009 : $- 200.000D/7 = 28.571,429D$

Ainsi, et bien que les amortissements enregistrés en comptabilité, soit 10.000D, soient inférieurs aux amortissements déductibles, soit 28.571,429D, l'entreprise peut déduire le différentiel des amortissements déterminé en fonction de la durée de 7 ans soit 18.571,429D annuellement à condition de porter au tableau d'amortissements et au livre d'inventaire le montant des amortissements enregistrés en comptabilité soit 10.000D et le montant des amortissements déduits soit 28.571,429D.

1.2.2.6.2. Au niveau des entreprises exerçant l'activité de leasing

La loi de finances pour l'année 2008 a supprimé les amortissements financiers pour les entreprises exerçant l'activité de leasing et ce, en ce qui concerne les actifs objets des contrats de leasing. Les actifs exploités dans le cadre des contrats de leasing conclus à partir du premier janvier 2008 ne sont plus amortissable mais ils sont enregistrés par ces entreprises comme créances, les intérêts afférents auxdits contrats de leasing sont constatés parmi les produits.

1.2.2.7. Actifs exploités dans le cadre des contrats d'ijâra

La loi de finances pour l'année 2012 a étendu le régime fiscal des opérations de leasing aux opérations d'ijâra comportant option d'acquisition et réalisées par les établissements de crédit¹⁹⁴

1.2.2.8. Les amortissements régulièrement différés en périodes déficitaires

Conformément à la législation fiscale en vigueur, les amortissements différés en périodes déficitaires sont déductibles des résultats des premiers exercices suivants celui de leur constatation, et ce, sans limitation dans le temps.

La déduction des amortissements différés est subordonnée à leur identification en tant que tel dans les notes aux états financiers.

Par ailleurs, l'entreprise perd le droit du report de ces amortissements en cas de réalisation de bénéfices et de non utilisation de ces bénéfices pour résorber les amortissements différés et ce dans la limite des bénéfices réalisés.

1.2.2.9. L'amortissement exceptionnel

En vertu des dispositions de l'article 13 du code, les entreprises qui construisent, font construire ou achètent des immeubles d'habitation destinés au logement de leur personnel, à titre gratuit, peuvent, dès achèvement de la construction ou l'acquisition, pratiquer un amortissement exceptionnel égal à 50% du prix de revient de ces immeubles ; la valeur résiduelle est amortissable au taux linéaire constant de 10%.

L'amortissement exceptionnel est subordonné aux deux conditions suivantes:

- L'immeuble doit être destiné pour les 3/4 au moins de sa superficie au logement du personnel¹⁹⁵ ;
- Les logements doivent être mis gratuitement à la disposition du personnel; un loyer même symbolique ou la suppression de l'indemnité de logement dont a normalement droit un employé moyennant la mise à sa disposition d'un logement ne confère pas le droit à l'entreprise de pratiquer l'amortissement exceptionnel. Bien entendu dans pareille situation, l'entreprise conserve le droit à l'amortissement suivant le mode linéaire simple.

1.3. Provisions non déductibles

¹⁹⁴ Note commune N° 3/2012/ Texte n° DGI 2012/3

¹⁹⁵ Pour l'application de cette mesure, ne sont pas considérés comme faisant partie du personnel de l'entreprise:

- l'exploitant individuel;
- les associés de sociétés de personnes;
- les membres des associations en participation;
- ainsi que le conjoint et les enfants non émancipés des personnes précitées.

En déterminant le résultat fiscal, l'entreprise doit, dans une première étape, réintégrer toutes les provisions constituées et enregistrées dans sa comptabilité.

Ensuite, elle doit calculer un résultat fiscal avant déduction des provisions (qui est égal au résultat comptable augmenté de toutes réintégrations et notamment des réintégrations des provisions et diminué des déductions). Le résultat fiscal avant déduction des provisions est la base du calcul du plafond général de déductibilité des provisions.

Ce plafond est de 50% du résultat fiscal avant déduction des provisions. D'autres plafonds de déduction des provisions existent pour les établissements de crédit, les SICAR et les sociétés d'assurance.

1.4. Produits non comptabilisés ou insuffisamment comptabilisés

1.4.1. Intérêts non décomptés ou décomptés à un taux inférieur au taux prévu pour la rémunération des comptes courants associés

Tout compte courant associé débiteur est réputé productif d'un intérêt imposable au taux de 8% l'an, que ledit intérêt soit facturé ou non à l'associé personne physique ou personne morale bénéficiaire.

Exemple :

Soit une société qui a mis à la disposition de l'un de ses associés durant l'exercice 2003 la somme de 100.000D moyennant un taux d'intérêt de 5%.

Dans ce cas, il y a lieu de réintégrer aux résultats imposables de ladite société au titre dudit exercice, les intérêts non décomptés soit :

$$100.000D \times (8\% - 5\%) = 3.000D$$

1.4.2. Plus value de cession des actifs non comptabilisée ou insuffisamment comptabilisée.

Le résultat net est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise y compris notamment la cession de tout élément d'actif.

Font partie du résultat imposable la plus value de cession des actifs non comptabilisée ou insuffisamment comptabilisée (voir chapitre neuf pour les opérations intra-groupe).

1.5. Principales autres réintégrations (liste non exhaustive)

1.5.1. les cotisations payées au profit des employés dans le cadre des contrats d'assurance-vie et des contrats de capitalisation

La loi de finances pour l'année 2014 a introduit des modifications à la législation fiscale relative à l'assurance-vie, visant à clarifier les conditions des avantages fiscaux accordés aux contrats d'assurance-vie et aux contrats de capitalisation et à les rationaliser. L'article 27 de la loi n° 2017-66 du 18 décembre 2017 portant loi de finances pour l'année 2018 a prévu l'assouplissement des conditions pour le bénéfice des avantages fiscaux accordés aux montants déposés dans les contrats assurance-vie et les contrats de capitalisation ouvrant droit au bénéfice des avantages en question, et ce, par la réduction de la période d'épargne minimale desdits contrats de 10 ans à 8 ans:

Sur cette base, le régime fiscal desdits contrats est défini comme suit :

1.5.1.1. Contrats ouvrant droit aux avantages fiscaux

Sont éligibles aux avantages fiscaux, les contrats d'assurance-vie et les contrats de capitalisation qui comportent:

Pour les contrats individuels

- Une garantie d'un capital ou d'une rente au profit de l'assuré, de son conjoint, de ses ascendants ou descendants d'une durée effective au moins égale à huit ans, ou
- Une garantie des unités de compte¹⁹⁶ au profit de l'assuré, de son conjoint, de ses ascendants ou descendants servies après une durée minimale de huit ans, ou
- Une garantie d'un capital ou d'une rente en cas de décès au profit du conjoint, des ascendants ou descendants, et

Pour les contrats collectifs

- **une cotisation minimale¹⁹⁷ de l'affilié selon le taux fixé par l'arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances du 11 mars 2014^{198 199}**
- **une durée d'affiliation minimale du salarié de 8 ans** à l'exception des contrats collectifs souscrits avant le 1er janvier 2014 par les salariés dont la période allant de la date d'affiliation à la date de départ à la retraite est inférieure à 8 ans.

1.5.1.2. Avantages fiscaux de l'employeur y relatifs

L'employeur souscripteur peut déduire pour la détermination de son assiette passible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, les création ou l'acquisition de ces immobilisations.

Les Subventions affectées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations non amortissables doivent être rapportées par fractions égales au résultat de chacune des dix années y compris celle de la création ou de l'acquisition de ces immobilisations.

Les subventions accordées aux entreprises et destinées à financer les investissements immatériels sont à rapporter aux résultats nets de chaque année durant 10 ans à compter de l'année de leur encaissement.

En cas de cession des immobilisations, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt, est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus-value imposable ou la moins-value déductible.

1.5.1.3. Conséquences de non respect de la période de l'épargne de 10ans

Le non respect de la période de l'épargne fixée à 10 ans entraîne le paiement de l'impôt non acquitté majoré des pénalités de retard exigibles. La remise en cause des avantages fiscaux en question a lieu aussi bien au niveau de l'assuré qu'au niveau de l'employeur souscripteur.

Il est à préciser, qu'aussi bien pour l'assuré que pour l'employeur souscripteur:

- a) les pénalités de retard ne sont pas exigibles lorsque le retrait total ou partiel de l'épargne a lieu :
- après l'expiration d'une durée d'épargne égale à 5 ans au moins ; ou

¹⁹⁶ Les produits d'assurance vie en unités de comptes sont des contrats pour lesquels la garantie n'est pas exprimée en dinar tunisien mais en fonction d'un support constitué de titres. La valeur de ces contrats est déterminée en fonction des placements pour lesquels le souscripteur supporte le risque ou en fonction d'un indice quelconque. En cas de réalisation du risque assuré ou au terme du contrat, les sommes équivalentes auxdits supports et payées aux bénéficiaires sont calculées sur la base de la valeur commerciale des supports en question à la date de leur versement,

¹⁹⁷ La renonciation de l'employé à des primes ou indemnités de quelque nature que ce soit (primes périodiques, primes annuelles, primes du bilan...) est considérée une cotisation de l'employé.

¹⁹⁸ Le taux a été fixé par l'arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances du 11 mars 2014 à:

- 10% pour les contrats qui garantissent un capital ou une rente ou des unités de compte versés lors du départ de l'adhérent à la retraite conformément à l'un des régimes obligatoires de la retraite,
- 5% pour les contrats qui garantissent un capital ou une rente ou des unités de compte, visant la motivation des salariés conformément aux décisions cotisations payées au profit de ses employés dans le cadre des contrats d'assurance-vie et des contrats de capitalisation susvisés y compris celles payées en exécution de ses obligations prévues par la législation en vigueur tels que ses engagements relatifs à l'indemnité de départ à la retraite (contrats donnant droit aux avantages au seul employeur Souscripteur).

¹⁹⁹ Dans une prise de position (1311) du 21 août 2014, la DGELF a rappelé que la cotisation des salariés dans les contrats d'assurance-vie collectifs reste obligatoire dans tous les cas où l'assuré bénéficie d'avantages fiscaux dans le cadre dudit contrat d'assurance. Pour le cas précis, la DGELF a précisé que la cotisation du salarié reste non obligatoire pour les contrats d'assurance se rapportant à l'exécution des obligations du souscripteur dès lors que les montants revenant au salarié en exécution de tels contrats ne bénéficient d'aucun avantage fiscal et demeurent soumis à l'IR et à la retenue à la source.

- suite à la survenance d'évènements imprévisibles.
- b) les avantages fiscaux ne sont pas remis en cause dans le cas où la valeur de la provision mathématique constituée est transférée à une autre entreprise d'assurance, et ce, sous réserves du respect de la condition relative à la période de 10 ans qui serait décomptée, dans ce cas, à partir de la date du contrat initial.

1.5.2. Moins-values non réalisées sur titres cotés très liquides

Conformément à la NCT 7, les titres cotés qui sont très liquides sont comptabilisés à la valeur de marché selon le cours moyen du dernier mois de l'exercice et les moins-values dégagées sont portées en charges financières de l'exercice.

Sur le plan fiscal, toute moins-value ainsi comptabilisée en charges financières n'est pas déductible tant qu'il n'y a pas cession des titres.

1.5.3. Traitement des subventions

1.5.3.1. Subventions d'investissement :

Fiscalement, les subventions d'équipement accordées aux entreprises ne sont pas comprises dans les résultats de l'année de leur encaissement. Ces subventions doivent être rapportées aux résultats nets des exercices à concurrence du montant des amortissements pratiqués, à la clôture desdits exercices, sur le prix de revient des immobilisations amortissables, lorsqu'elles sont utilisées pour la création ou l'acquisition de ces immobilisations.

Les Subventions affectées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations non amortissables doivent être rapportées par fractions égales au résultat de chacune des dix années y compris celle de la création ou de l'acquisition de ces immobilisations.

Les subventions accordées aux entreprises et destinées à financer les investissements immatériels sont à rapporter aux résultats nets de chaque année durant 10 ans à compter de l'année de leur encaissement.

En cas de cession des immobilisations, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt, est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus-value imposable ou la moins-value déductible.²⁰⁰

1.5.3.2. Subventions d'exploitation et d'équilibre :

Sur le plan comptable

Ces subventions peuvent être prises en compte en produits lorsqu'il existe une assurance raisonnable qu'elles seront perçues selon les règles suivantes :

- Les subventions d'exploitation obtenues pour couvrir les charges spécifiques sont à rapporter aux résultats des exercices ayant enregistré ces charges.
- Les subventions d'équilibre accordées à une entreprise en compensation de pertes au cours d'un exercice antérieur sont comptabilisées parmi les produits de l'exercice d'exigibilité.

²⁰⁰ Dans une prise de position (3729) du 27 mars 2017, la DGELF a apporté des éclaircissements concernant le régime d'amortissements, des primes d'investissement et de TVA applicable à un institut de formation constitué dans le cadre de partenariat entre les secteurs public et privé.

I- En matière d'impôts directs

I-1 Un simulateur de navigation composé d'équipements et de logiciels informatiques est amorti au taux maximum de 33,33% tel que prévu par le décret n° 2008-492 du 25 février 2008, et ce, à partir de la date de son utilisation ou de son exploitation.

I-2 Actifs reçus sous forme de don Un simulateur de navigation reçu sous forme de don est assimilé à une prime d'investissement et est comptabilisé parmi les actifs de l'institut de formation sur la base de son coût de revient.

Régime applicable aux primes d'investissement

- Au cas où ladite prime est utilisée pour la création ou l'acquisition d'actifs immobilisés non amortissables, il est procédé à la réintégration de un dixième de la prime aux résultats de chaque année à partir de l'année de création ou d'acquisition des actifs concernés.

- Au cas où ladite prime est utilisée pour la création ou l'acquisition d'actifs immobilisés amortissables, elle est réintégrée parmi le résultat net de chaque année concernée dans la limite des montants des amortissements.

En cas de cession des actifs concernés, le reliquat de prime non encore réintégré peut être déduit de la valeur comptable desdits actifs et ce, pour la détermination de la plus-value imposable ou de la moins-value déductible.

- Au cas où ladite prime est utilisée pour le financement d'investissements incorporels, elle est réintégrée au résultat net de chaque année sur la base du dixième par année, à compter de l'année de son encaissement.

Sur le plan fiscal,

Les subventions d'exploitation et d'équilibre sont prises en compte pour la détermination des résultats de l'exercice de leur encaissement.

Exemple

Déterminez le résultat fiscal de la société « ABC » qui a réalisé en N un bénéfice avant impôt de 3.000 DT et dont la comptabilité enregistre l'encaissement d'une subvention de mise à niveau détaillée comme suit :

- Subvention au titre du terrain acquis au 1^{er} janvier N - 100.000 DT
- Subvention au titre d'une étude 8.000 DT

Les frais correspondant à l'étude ont été passés en charges de l'exercice N et la subvention y afférente a été portée parmi les produits (compte 74)

Résultat comptable avant IS (N)	3 000
Réintégrations	
Subvention au titre du terrain	10 000
Subventions investissements immatériels	800
Déductions	
Résorption subvention / étude	-8 000
Résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés	5 800
IS 25%	1450 ²⁰¹

NB : Le traitement comptable et le traitement fiscal relatifs aux subventions d'investissement liés aux investissements matériels et aux éléments non amortissables sont divergents.

1.5.4. Contribution conjoncturelle exceptionnelle au profit du budget de l'Etat de l'année 2017 ^{202 203}

La LF2017 a institué une contribution conjoncturelle exceptionnelle au titre de l'année 2017 au profit du budget de l'Etat. La contribution conjoncturelle n'est pas déductible de l'assiette de l'IRPP ou de l'IS ou de l'impôt pétrolier.

1.5.5. Transactions entre les sociétés ayant des liens de dépendance

En vertu de l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010, l'administration fiscale peut redresser les bénéfices minorés du fait de l'adoption par les entreprises ayant des liens de dépendance dans le cadre de leurs transactions commerciales et financières de règles qui diffèrent de celles adoptées par des entreprises indépendantes, et ce, dans le cas où il est établi que cette minoration des bénéfices a entraîné une minoration de l'impôt dû (voir chapitre 9).

1.5.6. Charges payées aux résidents de paradis fiscaux

²⁰¹Faycel Derbel, cours fiscalité 2015, ISG Tunis

²⁰² La loi n°2014-54 du 19 août 2014, portant loi de finances complémentaire pour l'année 2014 a institué une contribution conjoncturelle exceptionnelle au profit du budget de l'Etat de l'année 2014 exigible par les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt pétrolier et les personnes physiques de nationalité tunisienne.

En vertu de l'article 31 de la loi de finances complémentaire pour l'année 2014, ladite contribution conjoncturelle n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt pétrolier.

²⁰³ Le point 4 de l'article 63 de la loi n° 2012-27 du 29 décembre 2012 portant loi de finances pour l'année 2013 a institué une redevance au profit de la caisse générale de compensation due par les personnes physiques sur la base de leur revenu annuel net qui dépasse 20.000 dinars au taux de 1%. La redevance étant due au profit de la caisse générale de compensation, elle n'est déductible de l'impôt sur le revenu.

La LF 2017 prévoit la non-déductibilité des charges relatives aux montants payés aux personnes résidentes ou établies dans des paradis fiscaux, ainsi que les amortissements relatifs aux immobilisations acquis auprès des fournisseurs résidentes ou établies dans des paradis fiscaux.^{204 205}

1.5.7. Considérations particulières

Dans une prise de position (2167) du 22 juin 2017, la DGELF a précisé que les pertes subies par une société du fait d'opérations de vol de produits ou de marchandises ne sont admises en déduction que sur la base d'un jugement définitif prononcé au profit de la société sinistrée. La présentation d'un procès-verbal rédigé par les autorités de la sécurité à cet effet ne peut pas servir pour la déduction desdites pertes.

Dans une prise de position (2168) du 22 juin 2017, la DGELF a précisé que les revenus sous forme d'intérêts des dépôts auprès d'un établissement bancaire sont pris en compte dans le résultat imposable de la société de l'année au cours de laquelle les intérêts deviennent acquis à la société, notwithstanding la date de leur encaissement et ce, en application du principe des créances acquises et dettes certaines.

1.5.8. Les intérêts servis à l'exploitant ou aux associés des sociétés de personnes ou des sociétés en participation

Ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice les intérêts servis à l'exploitant ou aux associés des sociétés de personnes ou des associations en participation à raison des sommes versées par eux dans la caisse de l'entreprise en sus de leur apport en capital.

1.5.9. Pertes subies du fait de vol de marchandises

Les pertes subies par une société du fait d'opérations de vol de produits ou de marchandises ne sont admises en déduction que sur la base d'un jugement définitif prononcé au profit de la société sinistrée. La présentation d'un procès-verbal rédigé par les autorités de la sécurité à cet effet ne peut pas servir pour la déduction desdites pertes

Section 2 – les déductions

2.1. Produits réalisés par les établissements situés à l'étranger.

Les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont ceux réalisés dans le cadre d'établissements situés en Tunisie et ceux dont l'imposition est attribuée en Tunisie par une convention fiscale de non double imposition.

En conséquence, les produits enregistrés par les sociétés résidentes en Tunisie dans le cadre des exploitations sises en dehors de la Tunisie ne sont pas pris en considération pour la détermination de leurs résultats passibles de l'impôt sur les sociétés sauf si le droit d'imposition est attribué à la Tunisie.

Exemple : Les conventions de non double imposition permettent à la Tunisie d'imposer les bénéfices réalisés par des sociétés résidentes en Tunisie dans le cadre d'établissements sis dans un Etat avec qui elle a conclu une convention de non double imposition, de l'exploitation de navires ou d'aéronefs dans le domaine du transport international, et ce conformément aux dispositions combinées desdites conventions et de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS.

En outre, les produits réalisés par lesdites sociétés à l'étranger en dehors d'une exploitation sise à l'étranger sont pris en considération pour la détermination de leur résultat fiscal.²⁰⁶

2.2. Reprise sur provisions réintégrées au résultat fiscal de l'année de leur constitution

Le régime fiscal des reprises sur provisions est fonction du traitement fiscal initial de cette provision

- Sont déductibles fiscalement, les reprises sur provisions qui correspondent à des provisions qui n'avaient pas été déduites du résultat fiscal. En effet, la reprise sur une provision initialement réintégrée n'est pas imposable.
- Demeurent imposables les reprises sur des provisions qui avaient été déduites fiscalement.

2.3. Amortissements excédentaires réintégrés aux résultats des années antérieures.²⁰⁷

²⁰⁴ La liste des paradis fiscaux est fixée par décret. n° 2014-3833 du 3 octobre 2014

²⁰⁵ La TVA s'y rattachant comptabilisée en charge doit être réintégrée au résultat fiscal

²⁰⁶ Voir première section P47, 48 et 49

Les amortissements constatés en comptabilité et excédant les quotités admises fiscalement, et réintégrés, soit spontanément soit après intervention des services des impôts demeurent reportables et imputables sur les résultats des exercices suivants dans les mêmes conditions et limites prévues par la législation fiscale en vigueur.

Cette disposition est également applicable pour les amortissements relatifs aux actifs immobilisés exploités dans le cadre des contrats de leasing conclus à partir du premier janvier 2008.

2.4. Les autres déductions

Les déductions à opérer dans cette étape sont celles déduites indépendamment du montant du résultat fiscal, c'est-à-dire les déductions pouvant aboutir à l'enregistrement d'un déficit fiscal ou à l'augmentation du déficit enregistré.

Exemple 1 : L'article 41 de la loi de finances pour l'année 2008 a permis aux entreprises de déduire le différentiel des amortissements fiscaux des Actifs exploités dans le cadre de contrats de leasing par rapport aux amortissements comptables et ce nonobstant sa non comptabilisation au titre de l'exercice concerné par la déduction.

Exemple 2 : Déduction des gains de change non réalisés sur dettes et créances en devises ou perte de change réintégrés aux résultats des années antérieures

Exemple 3 : Déduction de la plus value non réalisée sur les titres cotés très liquides.

Exemple 4 : Déduction de la quote part dans les pertes des sociétés de personnes et assimilées.

Exemple 5 : Déduction de 50% des salaires servis aux demandeurs d'emploi recrutés pour la première fois

2.5. Détermination du résultat fiscal avant déduction des provisions

A la suite des réintégrations opérées dans la première section et des déductions opérées dans les quatre premiers paragraphes de cette section, la société détermine le résultat fiscal avant déduction des provisions qui sert de base pour le calcul de la limite des provisions déductibles

2.6. La déduction des provisions

2.6.1. Cadre général

2.6.1.1. Provisions déductibles

En dehors du régime spécifique pour certains secteurs, la législation fiscale prévoit la déduction des catégories de provisions suivantes :

- les provisions pour créances douteuses
- les provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente
- les provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse

Les provisions autres que celles se rapportant aux créances douteuses, à la dépréciation des stocks destinés à la vente ou à la dépréciation des actions cotées en bourse ne sont pas déductibles de l'assiette de l'impôt.

Il en est ainsi des provisions suivantes :

- Les provisions pour risques et charges
- Les provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles ou incorporelles
- Les provisions pour dépréciation des actions non cotées ou des parts sociales²⁰⁸
- Les provisions pour dépréciation des actifs courants.

2.6.1.2. Les catégories des provisions déductibles

2.6.1.2.1. Les provisions pour créances douteuses

Définition des créances douteuses

Les provisions pour créances douteuses sont destinées à couvrir une charge dont la réalisation est non seulement éventuelle, mais probable²⁰⁹.

En outre, les créances douteuses donnant droit à la constitution d'une provision, sont celles dont le recouvrement devient incertain en raison d'événements intervenus avant la clôture de l'exercice et continuant à exister à la date de l'inventaire.

²⁰⁷ Voir première section paragraphe 1.4

²⁰⁸ Sous réserve des dispositions particulières pour les établissements de crédit et les SICAR.

²⁰⁹ tels que :

- déclaration en faillite du débiteur ;
- situation financière précaire du débiteur (retour de traites ou de chèques impayés, rupture de stock, méventes etc....) ;
- et tout autre indice susceptible de compromettre le recouvrement de la créance (TEXTE DGI N° 91/15, Note commune n° 13).

NB : Les créances définitivement compromises sont déductibles, sous forme de comptabilisation en pertes, lorsque le débiteur est déclaré en faillite ou en liquidation judiciaire ayant abouti à une perte définitive ou lorsque l'insolvabilité est constatée par un procès-verbal de carence établi par un huissier notaire sur la base d'un jugement.

Nécessité de l'action en justice

Ladite déduction est subordonnée à l'engagement d'une action en justice contre le débiteur défaillant²¹⁰.

La condition relative à l'engagement d'une action en justice n'est pas exigible pour le besoin de la déduction des provisions pour créances douteuses des entreprises en difficultés économiques et ce durant la période de suspension des procédures judiciaires prévues par la loi n°95-34 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques telle que modifiée et complétée par les textes subséquents. (Ajouté Art. 21-1 LF 2006-85 du 25/12/2006)²¹¹

La loi de finances pour l'année 2016 a supprimé la condition relative à l'engagement d'une action en justice pour la déduction des provisions constituées par les personnes morales au titre des créances douteuses de l'Etat, des collectivités locales et des établissements et des entreprises publics (article 25).

Ajustement dû aux provisions déductibles constituées depuis trois ans

Les provisions constituées pendant une année sont réintégrées aux bénéfices imposables de la 3^{ème} année qui suit celle de leur constitution dans la mesure où l'action en justice concernant les créances auxquelles elles se rapportent suit encore son cours.

Régime particulier des créances douteuses dont le nominal n'excède pas 100 dinars

Les créances douteuses dont le nominal par client n'excède pas 100 dinars sont déductibles des bénéfices de l'exercice au cours duquel elles acquièrent cette caractéristique, c'est-à-dire les créances non réglées par leurs débiteurs et dont l'échéance remonte à plus d'un an à la date de clôture du bilan sous réserve que l'entreprise ne continue pas à entretenir des relations d'affaires avec le débiteur.

2.6.1.2.2. Provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente

Stocks pouvant faire l'objet de provisions déductibles

Les stocks pouvant faire l'objet de provisions déductibles sont constitués des produits destinés à la vente. Il s'agit donc des stocks de produits finis détenus par l'entreprise pour être vendus dans le cadre de la réalisation de l'objet social.²¹²

Détermination du montant des provisions déductibles

Le montant des **provisions** déductibles au titre de la dépréciation des stocks est constitué par la différence entre le prix de revient du produit constaté en comptabilité et la valeur de réalisation nette²¹³ connue à la date de clôture du bilan de l'exercice au titre duquel les **provisions** sont constituées sans tenir compte des frais non réalisés à cette date,²¹⁴

²¹⁰ Dans une prise de position (101) du 20 janvier 2000, la DGELF a précisé que la condition de l'action en justice pour qu'une provision pour créances douteuses soit éligible à la déductibilité fiscale doit être remplie avant la fin de l'exercice pour que ladite provision soit déductible au titre de cet exercice.

²¹¹ Voir Texte n° DGI 2007/74- Note commune N° 36/2007

²¹² En conséquence, sont exclus de la déduction les provisions constituées au titre :

- des stocks en cours de production,
- des stocks de matières ou des fournitures devant être consommées au cours du processus de production.

²¹³ C'est-à-dire le prix de vente normal connu à la date de clôture de l'exercice, majoré éventuellement des subventions, mais sans tenir compte des frais non encore engagés à la date de clôture de l'exercice tels que les frais de distribution

²¹⁴ Lorsque les produits sont subventionnés ou bénéficient d'une compensation à la vente, la valeur de réalisation nette inclut la valeur de la subvention ou de la compensation.

2.6.1.2.3. Provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse

La dépréciation des actions cotées en bourse peut être constatée par voie de provisions lorsqu'à la clôture de l'exercice leur cours moyen journalier de la bourse est inférieur à leur coût d'acquisition ou de souscription.

Les actions sont évaluées d'après le cours moyen journalier à la bourse des valeurs mobilières de Tunis du dernier mois de l'exercice au titre duquel les provisions sont constituées.

2.6.1.3. Conditions communes de déduction des provisions

2.6.1.3.1. Limite des provisions déductibles

Le montant global à déduire au titre des trois catégories de provisions ne peut excéder 50% du bénéfice imposable déterminé précédemment (paragraphe 2.5 de cette section).

2.6.1.3.2. Provisions excédant les limites de déductibilité

La fraction des provisions qui n'a pas pu être déduite du fait de la limite susvisée, est reportable sur les bénéfices ultérieurs sans limitation dans le temps et ce dans les mêmes conditions et limites.

Lorsque la dépréciation constatée des stocks dépasse 50% du prix de revient des marchandises, le montant des provisions déductibles est limité à 50 % du prix de revient ; le reliquat des provisions constituées n'est pas susceptible de report sur les exercices ultérieurs.

2.6.1.3.3. Conditions de la déclaration

Pour bénéficier de ces déductions, les entreprises ayant pratiqué des provisions sont tenues de joindre à leur déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu un état détaillé des provisions constituées.²¹⁵

L'état des provisions déductibles relatives aux créances des entreprises en difficultés économiques doit mentionner les références de la décision de suspension des procédures judiciaires.

2.6.1.3.4. Sort des provisions qui ne dépassent pas les limites de déduction et qui n'ont pas été déduites de l'assiette imposable de l'exercice de leur constitution

Les provisions constituées au titre d'un exercice donné sont déductibles du bénéfice soumis à l'impôt du même exercice et ce dans les limites fixées par la législation fiscale en vigueur.

Sur cette base, les provisions déductibles et qui n'ont pas été déduites bien qu'elles n'aient pas dépassé lesdites limites de déduction, ne sont plus déductibles des bénéfices des exercices ultérieurs du fait qu'il s'agit d'un abandon volontaire de déduction d'une charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable des entreprises.²¹⁶

2.6.1.3.5. Ordre d'imputation des provisions et des déficits antérieurs et des amortissements réputés différés

Les provisions constituées au titre d'un exercice donné s'imputent sur le bénéfice imposable dudit exercice avant imputation des déficits antérieurs et des amortissements différés.²¹⁷

2.6.1.3.6. Exemple

²¹⁵ - un relevé détaillé des provisions pour créances douteuses indiquant l'identité du débiteur, la valeur nominale par créance, les provisions constituées et la valeur comptable nette,

- un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des stocks indiquant le coût d'origine, les provisions constituées et la valeur comptable nette par catégorie de stocks,

- un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des actions et des parts sociales indiquant le coût d'origine, les provisions constituées et la valeur comptable nette des actions et des parts sociales ,

²¹⁶ Note commune N° 11/2006

²¹⁷ Note commune n° 1/2004

Soit une société exerçant une activité commerciale soumise à l'impôt sur les sociétés qui a réalisé au titre de l'année 2007 un bénéfice net de 600.000D avant déduction des provisions.

Supposons que la société ait constitué au titre de la même année :

- des provisions au titre des créances douteuses de 180.000D pour lesquelles une action en justice a été engagée,
- des provisions au titre de la dépréciation de la valeur des stocks destinés à la vente de 120.000D.

Le prix de revient des marchandises enregistré en comptabilité étant de 200.000D, la valeur de réalisation nette connue au 31 décembre 2007 étant de 80.000D.

Dans ce cas, les provisions déductibles et le bénéfice imposable sont déterminés comme suit :

- Bénéfice fiscal avant déduction des provisions 600 000D
- Déduction des provisions au titre des créances douteuses :
 - * provisions constituées : 180.000D
 - * limite déductible (600.000D x 50%) = 300.000D
 - * provisions déductibles 180 000D
- Déduction des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des stocks
 - provisions constituées : 120.000D
 - limite déductible [(600.000D x 50%) – 180 000D] = 120.000D
 - Sans dépasser 50% du prix de revient soit : (200.000D x 50%) = 100.000D
 - provisions déductibles 100.000D
- Bénéfice net imposable 320.000D

2.6.2. Cas particuliers

2.6.2.1. Etablissements de crédits

2.6.2.1.1. Provisions au titre des créances douteuses

Les provisions au titre des créances douteuses et au titre de l'aval octroyé aux clients, constituées par les établissements de crédit (établissements de crédit ayant la qualité de banque, établissements financiers de leasing et établissements financiers de factoring) et par les établissements de crédit non résidents exerçant dans le cadre du code de prestation des services financiers aux non résidents promulgué par la loi n°2009-64 du 12 août 2009 et relatives aux financements qu'ils accordent, sont totalement déductibles, nonobstant la nature de l'entreprise bénéficiaire et la zone de son implantation, et ce, sans limitation dans le temps et sans que la déduction soit limitée au bénéfice imposable.

Pour la déduction des provisions au titre des créances douteuses par les établissements susvisés, la condition relative à l'engagement d'une action en justice n'est pas applicable.

Par ailleurs sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable des établissements de crédit ayant la qualité de banque, les créances douteuses dont le montant en principal et en intérêts ne dépasse pas cinq cents dinars par débiteur, et ce, sous réserve de la satisfaction des conditions prévues au paragraphe 3 de l'article 12 du code de l'IRPP et de l'IS.

2.6.2.1.2. Les provisions collectives

Les établissements de crédit sus-mentionnés peuvent également déduire les provisions collectives constituées pour la couverture des risques relatifs aux engagements courants et ceux nécessitant un suivi particulier conformément à la réglementation en vigueur, et ce, dans la limite de 1% du total de l'encours des engagements figurant dans leurs états financiers de l'année concernée par la déduction des provisions en question et certifiés par les commissaires aux comptes (Note commune N° 4 / 2013).

La déduction est subordonnée :

- à la certification par les commissaires aux comptes des états financiers comportant les engagements en question, et relatifs à l'exercice concerné par la déduction,
- à la production à l'appui de la déclaration de l'impôt sur les sociétés du total de l'encours des engagements objet des provisions collectives, de l'encours des provisions constituées à ce titre et de la dotation annuelle aux provisions collectives déduite pour la détermination du résultat imposable de l'exercice concerné.

2.6.2.2. Sociétés d'investissement à capital risque

Pour la détermination du bénéfice imposable, les sociétés d'investissement à capital risque peuvent déduire les provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des actions et des parts sociales,²¹⁸ nonobstant le secteur ou la zone d'exercice de l'activité de l'entreprise objet de la participation ou du lieu de son implantation, et sans que la déduction soit limitée au bénéfice imposable.

Les actions et les parts sociales sont évaluées sur la base :

- De la valeur d'après le cours moyen du dernier mois de l'exercice au titre duquel les provisions sont constituées pour les actions des sociétés admises à la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis ;
- La valeur intrinsèque pour les autres actions et parts sociales.²¹⁹

2.6.2.3. Les entreprises d'assurance ou de réassurance

Sont admises en déduction pour la détermination du bénéfice imposable des entreprises d'assurance ou de réassurance, les provisions techniques, constituées conformément à la législation en vigueur en matière d'assurance :

- En totalité pour les provisions techniques citées dans le paragraphe II de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS.
- Dans la limite de 50% du bénéfice imposable après déduction des provisions techniques déductibles en totalité et avant déduction des bénéfices réinvestis pour les provisions pour risque d'exigibilité des engagements techniques.

2.6.2.4. Les opérations de fusion ou de scission totale de sociétés

Les provisions constituées (pour créances douteuses, pour dépréciation des stocks destinés à la vente, pour dépréciation des actions cotées en bourse ou pour dépréciation des actions et des parts sociales pour les SICAR) et ayant été déduites des résultats imposables des exercices antérieurs sont déductibles pour la détermination du résultat imposable de l'exercice de la fusion ou de la scission totale (lesdites provisions étant comprises dans le résultat comptable du fait de leur reprises),

Conditions:

- ✓ Lesdites provisions n'ont pas perdu leur objet et,
- ✓ Les provisions en question soient inscrites aux bilans des sociétés ayant reçu les actifs objets des provisions dans le cadre de l'opération de fusion ou de l'opération de scission.

Exemple (Note commune n° 14/2015) :

Supposons qu'une société anonyme « A » ait absorbé une autre société anonyme « B » et que l'opération ait pris effet le 2 juillet 2015.

On suppose que la société « B » ait constitué et déduit de ses résultats des années antérieures à l'année de la fusion :

- des provisions pour créances douteuses couvrant le montant total desdites créances pour un montant de 150.000D, ces créances sont reprises par la société « A » pour une valeur nulle (0 dinars).
- des provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente, le prix de revient des stocks étant de 250.000 D. Les provisions constituées et déduites à ce titre étant de 110.000 D, lesdits stocks ont été repris par la société « A » pour une valeur de 180.000 D.

Dans ce cas, la société absorbée déduit les provisions n'ayant pas perdu leur objet pour:

- Créances douteuses 150.000D
- Dépréciation des stocks destinés à la vente 70.000 D

Les provisions au titre des créances douteuses (150.000 D) et au titre des stocks destinés à la vente (70.000 D) n'ayant pas perdu leur objet doivent être inscrites au bilan la société ayant reçu les éléments d'actif et réintégrées dans ses résultats imposables de l'année au cours de laquelle ces provisions deviennent sans objet.

2.7. Déduction de la moins value provenant de la levée de l'option

Régime supprimé par la loi 2017-8

²¹⁹

Actif net/ nombre des actions ou parts sociales

Section 3 : Déduction des amortissements différés et déficits reportés

3.1. Réintégration des amortissements de l'exercice

Pour tout exercice bénéficiaire, la déduction des déficits et des amortissements s'effectue selon l'ordre suivant :

- a- les déficits reportables ;
- b- les amortissements de l'exercice concerné ;
- c- les amortissements réputés différés en périodes déficitaires.

Cela se traduit en pratique par la réintégration des amortissements de l'exercice dès lors que les déficits peuvent s'imputer sur le bénéfice imposable avant les amortissements de l'exercice concerné.

3.2. Déduction des déficits reportés

3.2.1. Période de déduction du déficit

3.2.1.1. Principe général

Le déficit enregistré au titre d'un exercice et dégagé par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises est déduit successivement des résultats des exercices suivants et ce jusqu'à la cinquième année inclusivement. La déduction ne couvre pas les déficits résultant de la déduction des revenus ou bénéfices conformément à la législation fiscale en vigueur.

3.2.1.2. Exception : Report déficitaire dépassant 5 ans

Les entreprises en difficultés économiques régies par les dispositions de la loi n° 95-34 du 17 avril 1995 **et bénéficiaires d'un abandon de créances** peuvent déduire les déficits enregistrés depuis plus de cinq ans des revenus exceptionnels qu'elles réalisent suite au bénéfice de l'abandon des créances dont elles sont redevables lorsque l'abandon bénéficie du régime fiscal spécifique prévu par le code de l'IRPP et de l'IS. Cette déduction couvre les déficits enregistrés depuis une période **ne dépassant pas dix ans à l'année de la déduction** et à condition que les exercices au titre desquels les déficits ont été enregistrés aient été certifiés par un commissaire aux comptes et sans que la certification ne comporte des réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt.²²⁰

3.2.2. Conditions de déduction du déficit

La déduction du déficit est subordonnée à trois conditions, à savoir qu'il soit déclaré et doit être réel et lié à l'identité de la personne qui l'a subi et qu'il soit déclaré

3.2.2.1. Le déficit déductible doit être déclaré

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

3.2.2.2. Le déficit déductible doit être réel

Le déficit reportable peut être un déficit comptable ou un déficit fiscal suite aux retraitements opérés dans les étapes 1 et 2 de la note commune 2013-13 (sections 1 et 2 de ce chapitre).

Toutefois, le report des pertes ne couvre pas les déficits résultant de la déduction des revenus ou bénéfices, en vertu des dispositions du code de l'IRPP et de l'IS, dont notamment :

- les dividendes,
- les intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles,
- la plus-value provenant de la cession de certaines valeurs mobilières.

3.2.2.3. Le déficit déductible est lié à l'identité de la personne qui l'a subi

3.2.2.3.1. Principe : Le déficit enregistré par une entreprise ne peut être déduit que par la même entreprise

3.2.2.3.2. Exception : Cas des déficits enregistrés par une entreprise et déduits par une autre entreprise

²²⁰ Le bénéfice de cette déduction nécessite l'accomplissement des obligations déclaratives à l'appui de la déclaration annuelle.

3.2.2.3.2.1. Transformation de la forme juridique de la société

En cas de transformation de la nature juridique d'une entreprise, et lorsqu'une telle transformation entraîne le changement du régime fiscal de l'entreprise transformée, le déficit subi par la société transformée n'est pas déductible au niveau de la nouvelle société.

Exemple : transformation d'une société de capitaux en société de personnes ou inversement

Par contre, les transformations régulières d'entreprises n'entraînant pas le changement du régime fiscal de l'entreprise transformée ne met pas obstacle au droit de déduire les pertes subies avant la transformation de sa nature juridique (transformation d'une société à responsabilité limitée en une société anonyme...)

3.2.2.3.2.2. Opérations de fusion ou de scission totale de sociétés

Voir paragraphe 4.7.3.3

3.2.2.3.2.3. Cas des entités fiscalement transparentes

Les entités fiscalement transparentes (sociétés de personnes et assimilées) n'étant passibles ni de l'IR ni de l'IS, les résultats qu'elles enregistrent sont imposables au niveau des membres ou associés desdites entités chacun proportionnellement à ses droits dans la société ou groupement. Parallèlement les déficits qu'elles enregistrent restent reportables au niveau de ces derniers selon les mêmes droits.

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

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.

NB : 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.

3.2.4. Exemple

Soit une société anonyme dont le capital social entièrement libéré s'élève à 2.000.000D, qui a réalisé au titre de l'exercice 2013 un chiffre d'affaires TTC de 3.000.000D et un résultat comptable net de 300.000D qui tient compte notamment des éléments suivants :

- des amortissements de l'exercice pour un montant de 60.000D, dont 6.000D provenant de l'amortissement d'une voiture de tourisme d'une puissance fiscale de 11 chevaux
- des provisions pour créances douteuses pour un montant de 280.000D, l'action en justice a été engagée,
- des dividendes provenant de la participation au capital d'une SARL établie en Tunisie pour : 50.000D
- des frais d'une réception que l'entreprise a organisée à l'occasion de la conclusion d'un marché, s'élevant à 35.000D

Si l'on suppose que l'entreprise ait enregistré un déficit au titre de l'exercice 2012 de 70.000D et des amortissements différés pour 30.000D, le bénéfice imposable au titre de l'exercice 2013 est déterminé comme suit :

Résultat comptable	300.000D
Réintégration des charges non admises en déduction :	
Amortissement de la voiture de tourisme de 11 chevaux	6.000D
Frais de réception excédant 1% du chiffre d'affaires et 20.000D soit $3.000.000 \times 1\% = 30.000$ D déduction limitée à 20.000D	15.000D
Réintégration des provisions constituées	200.000D
Bénéfice imposable théorique servant de base pour le calcul des provisions déductibles	521.000D
Déduction des provisions dans la limite de 50% du bénéfice imposable	260.500D
Réintégration des amortissements de l'exercice	54.000D
Imputation du déficit de l'exercice 2012	70.000D
Déduction des amortissements de l'exercice	54.000D
Imputation des amortissements différés	30.000D
Résultat fiscal après déduction des déficits et amortissements	160.500D
Déduction des bénéfices ou revenus exceptionnels non imposables	50.000D
Résultat imposable	110.500D

3.3. Déduction des amortissements de l'exercice

Les amortissements de l'exercice ayant été réintégrés sont déductibles sauf si les conditions générales de déduction ne sont pas vérifiées.

3.4. Déduction des amortissements différés en périodes déficitaires**3.4.1. Principes d'imputation des amortissements réputés différés**

- Les amortissements réputés différés en période déficitaire restent déductibles sans limite dans le temps.
- Les amortissements différés dégagés au titre d'un exercice et non imputés sur les revenus ou sur les bénéfices réalisés au titre du premier exercice bénéficiaire qui suit ne peuvent plus être reportés, et ce, dans la limite des revenus et bénéfices réalisés au titre de l'exercice en question.
- La déduction des amortissements différés est subordonnée à leur identification en tant que tel dans les notes aux états financiers.

3.4.2. Cas particulier d'une opération de fusion ou de scission totale

Voir paragraphe 2.7. 3.3

3.4.3. Exemple ²²¹ :

Supposons qu'une société anonyme ait constaté un résultat bénéficiaire en 1998 et des pertes à partir de l'exercice 1999 et un bénéfice en 2003 :

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 bénéfices 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- Imputation des amortissements de l'exercice 2003 : 20.000D

- amortissements de l'exercice 2003 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 :

Année	1999	2000	2001	2002	2003
Amortissements de l'exercice	30 000	40 000	80 000	90 000	55 000

²²¹ Texte n° DGI 2003/42- Note commune N° 27/2003

Section 4 : Déduction des bénéfiques ou revenus exceptionnels non imposables

Les bénéfiques provenant de l'exploitation et bénéficiant du droit à déduction sont déductibles du résultat fiscal après avoir procédé à toutes les déductions et réintégrations prévues par la législation fiscale en vigueur, y compris les déficits reportés et les amortissements réputés différés en périodes déficitaires.

4.1. Dividendes et assimilés.

En vertu de l'article 48-III du code de l'IRPP et de l'IS sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable :

- Les dividendes distribués par les sociétés Tunisiennes
- Les revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières prévus par le code des organismes des placements collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 (y compris les fonds communs de placement à risque) et par les fonds d'amorçage prévus par la loi n°2005-58 du 18 juillet 2005^{222 223}.

Remarque : Les dividendes perçus de l'étranger, ne sont pas déductibles du bénéfice imposable des personnes morales et des personnes physiques tunisiens.

La retenue à la source au taux de 5% sur les dividendes et les revenus des parts mentionnés ci-dessus, distribués aux personnes physiques et aux non résidents est libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, la retenue à la source subie est déductible de l'impôt sur le revenu annuel ou est restituable, et ce, si leurs revenus distribués ne dépassent pas 10.000 dinars annuellement.

4.2. Plus-value de cession des actions dans le cadre d'une opération d'introduction en bourse.

Est déductible du résultat imposable, la plus-value réalisée dans le cadre d'une introduction en bourse des Valeurs Mobilières de Tunis.

4.3. Plus-value de cession des actions cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis acquises avant le 1er janvier 2011 ou celles acquises à partir du 1er janvier 2011 et cédées après l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription

La plus value provenant de la cession d'actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis acquises ou souscrites à partir du 1er janvier 2011 et cédées avant l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription est soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

Sur cette base, demeure exonérée de l'impôt la plus value provenant de la cession d'actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis:

- Acquises ou souscrites avant le 1er janvier 2011,
- Acquises ou souscrites à partir du 1er janvier 2011 et cédées après l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription.

4.4. Plus-value de cession des actions et des parts sociales réalisée par les sociétés d'investissement à capital risque, pour leur compte ou pour le compte d'autrui (totalement ou dans la limite de 50%).²²⁴

4.4.1. Apport Décret-loi n°2011-99 du 21 octobre 2011

Le décret-loi n°2011-99 du 21 octobre 2011 a modifié le cadre législatif des sociétés d'investissement à capital risque et des fonds communs de placement à risque, au niveau:

- de leur champ d'intervention,
- des limites, des moyens et des délais d'intervention,
- du réemploi des produits de cession des titres.

²²² A l'exception de la plus value relative aux dites parts ou aux droits relatifs prévus au deuxième paragraphe de l'article 3 et au deuxième paragraphe de l'article 31 bis du code de l'IRPP et de l'IS.

²²³ Modifié Art. 6 décret-loi n°100 du 21 octobre 2011 portant adaptation des avantages fiscaux relatifs au réinvestissement dans le capital risque avec le champ d'intervention des sociétés d'investissement à capital risque et des fonds communs de placement à risque

²²⁴ Voir Texte n° DGI 2012/15- Note commune N° 15/2012

En particulier le décret-loi n°2011-100 du 21 octobre 2011 a fixé dans le code de l'IR et de l'IS, le champ d'intervention du capital risque qui ouvre droit aux avantages fiscaux tant au niveau des SICAR qu'au niveau des investisseurs dans le capital risque, il s'agit du catalogue d'intervention tel qu'il était fixé par l'article 21 de la loi n° 88-92 du 2 août 1988 relative aux sociétés d'investissement auquel ont été ajoutées l'agriculture, la pêche, la lutte contre la pollution et la protection de l'environnement. (Annexe n° 1 à la note commune 15-2012)

4.4.2. Apport de la loi 2017-8

La loi n° 2017-08 du 14 février 2017 portant refonte du dispositif des avantages fiscaux a révisé la liste des entreprises qui donnent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement et les limites de déduction des revenus et bénéfices réinvestis. De ce fait, le champ d'intervention des sociétés d'investissement à capital risque et des fonds communs de placement à risque donnant droit au bénéfice des avantages fiscaux aux investisseurs auprès d'eux a été adapté avec la liste des entreprises qui donnent droit aux avantages fiscaux aux investissements directs. Il en est de même pour les limites de déduction des revenus et des bénéfices réinvestis.

Suite à l'unification de la liste des entreprises donnant droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement entre les opérations d'investissement direct et les opérations d'investissement via les SICAR et les FCPR, les interventions desdites sociétés et fonds, sont désormais limitées à la même liste des entreprises donnant droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement conformément à la loi n° 2017-08 du 14 février 2017 portant refonte du dispositif des avantages fiscaux.^{225 226}

4.4.3. Avantages fiscaux (Article 48 VII Quater du code de l'IRPP et de l'IS)

Est déductible du bénéfice imposable la plus-value provenant des opérations de cession ou de rétrocession des titres et des droits y relatifs ci après cités :

- les actions et les parts sociales réalisées pour leur compte ou pour le compte d'autrui par les sociétés d'investissement à capital risque souscrites ou acquises dans le cadre du paragraphe I de l'article 77 du présent code lorsque la cession ou la rétrocession a lieu après l'expiration de la cinquième année suivant celle de la souscription aux actions et aux parts sociales ou de leur acquisition, et ce, dans la limite de 50% de la plus value réalisée
- les actions et les parts sociales, réalisées pour leur compte ou pour le compte d'autrui par les sociétés d'investissement à capital risque souscrites ou acquises dans le cadre du paragraphe III de l'article 77 du présent code).

²²⁵ Il s'agit des :

- entreprises réalisant des investissements dans les zones de développement régional, prévues par l'article 63 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés,
- entreprises réalisant des investissements dans le secteur de l'agriculture et de la pêche prévues par l'article 65 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés,
- entreprises totalement exportatrices telles que définies par l'article 69 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés,
- entreprises réalisant des investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise et des investissements d'innovation dans tous les secteurs économiques, et ce, à l'exception des investissements dans le secteur financier et les secteurs de l'énergie, autres que les énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication.

L'approbation de la nature de ces investissements est accordée sur décision du ministre chargé des finances après avis d'une commission créée à cet effet et dont la composition et les modalités de fonctionnement ont été fixées par l'arrêté du 5 avril 2017 annexé à la présente note,

- entreprises créées par les jeunes diplômés de l'enseignement supérieur, dont l'âge ne dépasse pas trente ans à la date de la création de la société et qui assument personnellement et en permanence la responsabilité de gestion du projet, prévues par l'article 76 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés. Dans ce cas, le capital desdites entreprises doit être détenu à raison de plus de 50% par lesdits jeunes,
- entreprises en difficultés économiques donnant droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement des revenus et des bénéfices dans le cadre des opérations de transmission des entreprises conformément à la législation en vigueur

²²⁶ NOTE COMMUNE N° 18/2017

4.5. Plus-value de cession des parts des fonds communs de placement à risque (totalement ou dans la limite de 50%).

Les FCPR sont en dehors du champ d'application de l'impôt. Ils ne sont soumis qu'à la retenue à la source libératoire de 20% au titre des revenus de capitaux mobiliers.

A l'instar des SICAR (Voir paragraphe 4.4.3), n'est pas prise également en considération pour la détermination du bénéfice imposable, la plus-value provenant des opérations de cession ou de rétrocession

- les parts des fonds communs de placement à risque souscrites dans le cadre du paragraphe II de l'article 77 du code de l'IRPP et IS lorsque la cession ou la rétrocession a lieu après l'expiration de la cinquième année suivant celle de la libération des parts, et ce, dans la limite de 50% de la plus value réalisée;
- les parts des fonds communs de placement à risque souscrites dans le cadre du paragraphe IV de l'article 77 du code l'IRPP et IS.

4.6. Plus- value de cession des parts des fonds d'amorçage ((Article 11 du code de l'IRPP et de l'IS)

N'est pas prise également en considération pour la détermination du bénéfice imposable, la plus-value provenant des opérations de cession ou de rétrocession des parts des fonds d'amorçage²²⁷ prévus par la loi n°2005-58 du 18 juillet 2005 et les parts des fonds communs de placement à risque prévus par l'article 22 ter du code des organismes de placement collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 qui emploient leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds d'amorçage susvisés conformément à la législation les régissant;

4.7. Déduction de la Plus-value d'apport dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission totale de sociétés, ou d'une opération d'apport des entreprises individuelles dans le capital d'une société (au niveau de la société absorbée, scindée ou la société ayant fait l'apport). (Article 49 decies du code de l'IRPP et de l'IS)

4.7.1. Déduction de la Plus-value d'apport

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 (stocks) de ses résultats imposables de l'année de la fusion ou de l'année de la scission totale.

Considérations particulières

1. La déduction couvre la plus value réalisée sur les fonds de commerce non inscrits au bilan (goodwill) ;.
2. Pour les éléments d'actif bénéficiaires d'une subvention, la déduction de la plus value entraîne la non imposition de la fraction de la subvention non encore rapportée à la base d'imposition.
3. La plus value réalisée sur les stocks peut être déduite dans le cas où la société absorbée ou scindée bénéficie d'un avantage fiscal au titre des bénéfices provenant de l'exploitation.²²⁸

4.7.2. Régime fiscal en matière d'impôt sur les sociétés des opérations de fusion ou de scission totale de sociétés au niveau de la société absorbée ou de la société scindée

²²⁷ La loi 2005-59 du 18 juillet 2005 a fixé le régime fiscal des fonds d'amorçage créés par la loi n° 2005-58 du 18 juillet 2005 et des souscripteurs à leurs parts comme suit :

1. En ce qui concerne les fonds d'amorçage

- les fonds d'amorçage n'ont pas la personnalité morale ; en conséquence, lesdits fonds sont en dehors du champ d'application de l'impôt.
 - Les revenus des capitaux mobiliers réalisés par les fonds d'amorçage sont soumis à une retenue à la source libératoire et définitive de 20% (art. 5).
2. En ce qui concerne les souscripteurs aux parts des fonds d'amorçage
- Les montants réinvestis dans la souscription aux parts des fonds d'amorçage sont déductibles de la base de l'IR ou de l'IS sans que le minimum d'impôt prévu par les articles 12 et 12
 - les revenus provenant des parts des fonds d'amorçage sont considérés comme étant des revenus distribués et sont exonérés de l'IR et de l'IS. (art. 2)
 - La plus value provenant de la cession des parts des fonds d'amorçage est déductible de la base de l'IR et de l'IS. (art. 1)

²²⁸ **Exemple** : société établie dans une zone de développement régional, société bénéficiaire des avantages relatifs au développement agricole....

4.7.2.1. Conditions exigées pour le bénéfice du régime fiscal de faveur pour les opérations de fusion ou de scission totale de sociétés

Le régime fiscal privilégié en matière d'IS tel que sus- indiqué ne s'applique qu'aux :

- Sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés et légalement soumises à l'audit d'un commissaire aux comptes et dont les comptes au titre du dernier exercice clôturé à la date de la fusion ou de la scission totale des sociétés sont certifiés,
- Opérations de fusion et de scission totale de sociétés qui ont lieu conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales.

4.7.2.2. Plus-value de fusion ou de scission totale de sociétés

Voir paragraphe 4.7.1

4.7.2.3. Provisions au titre des actifs objets de la fusion ou de la scission totale

Voir paragraphe 2.6.2.4

4.7.2.4. Déficit et amortissements différés

4.7.2.4.1. Principe général

Les sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission totale de sociétés réalisée conformément aux dispositions du code de l'IRPP et de l'IS, peuvent déduire les déficits et les amortissements différés²²⁹ 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.

4.7.2.4.2. Déficit et amortissements différés concernés par la déduction et conditions de déduction

Les déficits et les amortissements différés enregistrés par la société absorbée ou scindée sont déductibles des résultats de la société ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale de sociétés. Ces déficits et amortissements doivent être mentionnés dans les notes aux états financiers de l'exercice de la fusion ou de la scission totale. Pour les déficits d'exploitation, la déduction a lieu dans la limite de la période restante des 5 ans.

La déduction ne concerne que les déficits et les amortissements différés qui n'ont pas pu être déduits du résultat imposable de l'exercice de la fusion ou de la scission totale.

Pour les opérations de scission totale de sociétés, chaque société ayant reçu les éléments d'actif aura droit à la déduction des déficits et des amortissements différés dans la limite de la proportion des actifs nets reçus de la société scindée par rapport au total des actifs nets objet de la scission.

4.7.2.5. Délais de dépôt de la déclaration de cessation de l'activité

La société fusionnée ou scindée doit déposer au centre ou au bureau de contrôle des impôts compétent, 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 :

- une copie du procès-verbal de ladite assemblée et une copie des documents visés à l'article 418 ou à l'article 429 du code des sociétés commerciales selon le cas ;
- une liste des éléments d'actif objet de l'apport, comportant leur valeur d'origine, le total des amortissements, leur valeur comptable nette, la valeur d'apport et la plus-value ou la moins-value résultant de l'opération de fusion ou de l'opération de scission ;
- une liste comportant les éléments d'actif objet des provisions et les provisions constituées à ce titre.

Lorsque l'opération de fusion ou l'opération de scission a un effet rétroactif, les résultats de l'année de fusion ou de l'année de scission sont réintégrés aux résultats des sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de l'opération de scission. Dans ce cas, la plus-value ou la moins-value résultant de l'apport des éléments d'actif est déterminée sur la base de leur valeur comptable nette au niveau de la société fusionnée ou de la société scindée à la date de la clôture du bilan de l'année qui précède l'année de la fusion ou l'année de la scission.

4.7.2.6. Crédit d'impôt

Le crédit d'impôt sur les sociétés quelle que soit son origine 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.²³⁰

²²⁹ y compris les déficits résorbés par la réduction du capital.

²³⁰ Dans le cas où l'opération de fusion ou de scission totale prévoit un effet rétroactif, la société absorbée ou scindée est supposée dissoute le 31 décembre de l'année qui précède l'année de la fusion ou de scission totale et toutes les opérations faites par celle-ci durant cette période intercalaire soit entre le premier janvier de l'année de fusion ou de scission totale et la date de la fusion ou de scission totale sont supposées faites par la société ayant reçu les éléments d'actif.

4.7.2.7. Cas particulier de la Plus-value d'apport dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission totale de sociétés, ou d'une opération d'apport des entreprises individuelles dans le capital d'une société (au niveau de la société ayant fait l'apport)(Article 11 Bis III du code de l'IRPP et de l'IS)

L'article 12 de la loi de finances pour l'année 2007 a étendu le régime de fusion de sociétés aux opérations d'apport d'une entreprise individuelle dans le capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés **en ce qui concerne la plus-value résultant de l'apport.**

A ce titre :

- La plus-value provenant de l'apport des éléments d'actif à l'exception des biens et valeurs faisant l'objet de l'exploitation est déductible des résultats de l'entreprise individuelle apporteuse, et
- Ladite plus-value est réintégrée aux résultats de la société bénéficiaire de l'apport dans la limite de 50% de son montant sur la base du cinquième annuellement.

Le bénéfice des dispositions de ce paragraphe est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- L'entreprise individuelle doit être soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime réel et les actifs objets de l'apport doivent être inscrits au bilan à la date de l'apport.
- La société bénéficiaire de l'apport doit poursuivre l'exploitation de l'entreprise objet de l'apport pendant une période de 3 ans au moins à compter du premier janvier de l'année qui suit celle de l'apport. Le non respect de cette condition entraîne le paiement par le bénéficiaire de la déduction de l'impôt non acquitté conformément aux dispositions de ce paragraphe majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur. Ces dispositions ne s'appliquent pas en cas de non respect de cette condition pour des motifs qui ne sont pas imputables à l'entreprise bénéficiaire de l'apport prévus par le Décret n° 2007-1266 du 21 mai 2007 relatif à la fixation des motifs de l'arrêt de l'activité non imputables à l'entreprise.²³¹

4.8. Plus-value provenant de l'apport d'actions ou de parts sociales au capital de la société mère ou de la société holding dans le cadre des opérations de restructuration des entreprises ayant pour objet l'introduction de la société mère ou de la société holding à la bourse.

4.8.1. Teneur de la mesure

La loi de finances pour l'année 2007 a **exonéré** la plus-value provenant de l'apport d'actions et de parts sociales au capital de la société mère ou de la société holding qui **s'engage à introduire ses actions à la bourse des valeurs mobilières de Tunis** au plus tard à la fin de l'année suivant celle de l'exonération avec possibilité de prorogation dudit délai d'une seule année par décision du ministre des finances sur la base d'un rapport motivé du conseil du marché financier.

L'avantage consiste en :

- **l'exonération** de la plus-value d'apport relative aux actions et parts sociales non inscrites à un bilan de **l'impôt sur le revenu**,
- **la déduction** de la plus-value d'apport relative aux actions et parts sociales inscrites à un bilan **de l'assiette de l'impôt** sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

4.8.2. Conséquences du non introduction de la société mère ou de la société holding de ses actions en bourse dans les délais légaux

Déchéance de l'avantage à l'encontre du bénéficiaire de l'exonération ou de la déduction de la plus-value en cas de non introduction des actions de la société mère ou de la société holding en bourse dans les délais fixés.

Le bénéficiaire de l'avantage est tenu de payer l'impôt non acquitté au titre de la plus-value bénéficiant de l'exonération ou de la déduction de l'assiette de l'impôt majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur.²³²

De ce fait, les retenues à la source appliquées sur les montants revenant à la société dissoute durant ladite période, ainsi que les comptes provisionnels et les avances payés par elle pendant cette période sont déductibles de l'impôt sur les sociétés ou des acomptes provisionnels dus par la société ayant reçu les éléments d'actif.

²³¹ Annexe de la Note commune N° 32/2007

²³² Les pénalités de retard ne seront pas exigibles en cas de présentation d'une attestation délivrée par le conseil du marché financier prouvant que la non introduction de la société mère ou de la société holding à la bourse des valeurs mobilières de Tunis est due à des motifs qui ne sont pas imputables à la société mère ou à la société holding.

- 4.9. Plus-value provenant de la cession totale ou partielle des éléments de l'actif constituant une unité indépendante et autonome suite au départ à la retraite du propriétaire de l'entreprise ou à cause de l'incapacité de poursuivre la gestion de l'entreprise. (Article 11 Bis I du code de l'IRPP et de l'IS)**

(Régime fiscal abrogé par l'Article 15-6 de la loi n°2017-8 du 14 février 2017 portant refonte du dispositif des avantages fiscaux)

- 4.10. Plus-value provenant de la cession des entreprises en difficultés économiques dans le cadre du règlement judiciaire prévu par la loi relative au redressement des entreprises. (Article 11 Bis II du code de l'IRPP et de l'IS)**

Est déductible du bénéfice imposable la plus-value provenant de la cession des entreprises en difficultés économiques dans le cadre du règlement judiciaire prévu par la loi n°95-34 du 17 avril 1995²³³ ou de la cession d'une branche de son activité ou d'un ensemble de branches complémentaires.

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la présentation à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt de l'année de la déduction d'un état des actifs cédés mentionnant les références de la décision de la cession, les références du journal officiel de la République Tunisienne comportant publication de la décision de la cession, la valeur comptable nette des actifs, la valeur de cession et la plus-value ou la moins-value enregistrée.

- 4.11. Intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles (Article 48 - VII nonies du code de l'IRPP et de l'IS)**

Pour la détermination du bénéfice imposable des personnes morales, sont admis en déduction, les intérêts des dépôts et des titres en devises et en dinars convertibles.²³⁴

Section 5 : Résultat fiscal avant déduction des bénéfices provenant de l'exploitation

Suite à l'application des déductions et des réintégrations prévues dans les quatre premières étapes de la note commune 2016-26 (4 premières sections du cours), la société détermine son résultat fiscal avant déduction des bénéfices provenant de l'exploitation.

SECTION 6 : Bénéfices servant de base pour la détermination de la quote-part des bénéfices provenant de l'exploitation déductible

6.1. Déduction des bénéfices provenant de l'exploitation

Les avantages fiscaux ayant une influence sur la détermination du bénéfice fiscal sont de deux sortes :

- Les abattements sur les bénéfices imposables.
- Les dégrèvements (section 7)

Les avantages fiscaux liés à l'exploitation sont institués par le code de l'IRPP et de l'IS dont notamment

- L'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS pour les personnes morales.
- L'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS pour les personnes physiques.

Les bénéfices et les revenus provenant de l'exportation ainsi que les bénéfices exceptionnels qui y sont liés et réalisés à partir du 1er janvier 2014, sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% pour les personnes morales et à l'impôt sur le revenu selon le barème de l'impôt sur le revenu après déduction des deux tiers des revenus pour les personnes physiques, et ce, pour les entreprises en activité avant le 1er janvier 2014 et dont la période de déduction totale de leurs revenus ou de leurs bénéfices provenant de l'exportation a expiré avant cette date ainsi que pour les entreprises en activité à partir du 1er janvier 2014. Toutefois, les entreprises en activité avant ladite date et dont la période de déduction totale de

²³³ Abrogé et remplacée par les dispositions du livre VI du code de commerce en vertu de la loi 2016-36 du 29 Avril 2016.

²³⁴ Pour les personnes physiques ainsi que pour les non résidents ces intérêts ne sont pas soumis à l'impôt

leurs revenus ou bénéfices provenant de l'exportation n'a pas expiré à cette date, continuent à bénéficier de la déduction totale jusqu'à l'expiration de la période de dix ans qui leur est impartie. Aussi, les entreprises ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement avant le 1er janvier 2014 et qui entrent en activité effective et réalisent la première opération d'exportation au cours de l'année 2014, continuent à bénéficier de la déduction totale de leurs revenus ou bénéfices provenant de l'exportation pendant les dix premières années d'activité, et ce, à partir de la première opération d'exportation.

La loi n° 2017-8 du 14 février 2017 portant refonte du dispositif des avantages fiscaux a révisé la définition des opérations d'exportation,²³⁵ et ce, par l'unification de la définition dans le cadre du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés. Les conditions requises pour l'obtention de la qualité de totalement exportateur ont été également révisées, et ce, en gardant le régime fiscal de faveur accordé à l'exportation applicable avant l'entrée en vigueur de ladite loi.

A titre d'exemple, le code de l'IRPP et de l'IS a prévu les déductions suivantes pour **Exportations**

Date d'entrée en activité		Régime fiscal des bénéfices provenant de l'exportation Personne. Morale	Régime fiscal des revenus provenant de l'exportation Personne. Physique
Avant le 01/01/2007		Imposition au taux de 10%	Déduction de l'assiette imposable de 2/3 des revenus provenant de l'exportation.
01/01/2007- 31/12/2013		Déduction totale pour la période restante des dix ans et imposition au taux de 10% à partir de la onzième année.	Exonération pour la période restante des dix ans et déduction de l'assiette imposable de 2/3 des revenus provenant de l'exportation à partir de la onzième année.
A partir du 1 ^{er} janvier 2014	Déclaration d'investissement avant le 31/12/2013 et entrée en activité au cours de l'exercice 2014	Exonération pour les dix premières années et imposition au taux de 10% à partir de la onzième année.	Exonération durant les dix premières années et déduction de l'assiette imposable de 2/3 des revenus provenant de l'exportation à partir de la onzième année.
	Déclaration d'investissement après le 31/12/2013	Imposition au taux de 10%	Déduction de l'assiette imposable de 2/3 des revenus provenant de l'exportation.

²³⁵ Conformément aux dispositions de l'article 68 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont considérées opérations d'exportation :

- la vente de produits et de marchandises produits localement, la prestation de services à l'étranger et les services rendus en Tunisie et utilisés à l'étranger,

- la vente de marchandises et de produits des entreprises exerçant dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche, des industries manufacturières et de l'artisanat :

* aux entreprises totalement exportatrices telles que définies par l'article 69 dudit code, et ce, à condition que ces marchandises et ces produits constituent une composante du produit final destiné à l'exportation,

* aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévus par la loi n° 92-81 du 3 août 1992, et ce, à condition que ces marchandises et produits constituent une composante du produit final destiné à l'exportation,

* aux sociétés de commerce international totalement exportatrices prévues par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994.

- les prestations de services aux entreprises totalement exportatrices telles que définies par l'article 69 dudit code, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices susvisées, dans le cadre des opérations de soustraitance et exerçant dans le même secteur ou dans le cadre de services liés directement à la production, à l'exception des services de gardiennage, de jardinage, de nettoyage et des services administratifs, financiers et juridiques.

La liste des services liés directement à la production a été fixée par le décret gouvernemental n° 2017-418 du 10 avril 2017 annexée à cette note.

Ainsi, et pour l'octroi de l'avantage fiscal en ce qui concerne les services logistiques prévus audit décret, tous les services en question doivent être fournis concomitamment.

Par ailleurs, ne sont pas considérées opérations d'exportation, dans tous les cas, les services financiers, les opérations de location d'immeubles, les ventes de carburants, d'eau, d'énergie et des produits des mines et des carrières.

Autres avantages liés à l'exploitation

AVANTAGES	MODALITES	REFERENCE
Développement régional	<p>Nonobstant les dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont totalement déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, les revenus ou les bénéfices provenant des investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement réalisés dans les zones de développement régional comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> - pendant les cinq premières années à partir de la date d'entrée en activité effective pour le premier groupe des zones de développement régional, - pendant les dix premières années à partir de la date d'entrée en activité effective pour le deuxième groupe des zones de développement régional 	Article 63 Code IRPP IS
Développement régional	<p>Nonobstant les dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu, les deux tiers des revenus provenant des investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement réalisés dans les zones de développement régional ainsi que les bénéfices exceptionnels prévus au paragraphe I bis de l'article 11 du présent code et selon les mêmes conditions, et ce, après l'expiration de la période de déduction totale prévue par l'article 63 du présent code.</p>	Article 64 Code IRPP IS
Développement Agricole	<p>Nonobstant les dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont totalement déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés pendant les dix premières années à partir de la date d'entrée en activité effective, les revenus ou les bénéfices provenant des investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement dans le secteur de l'agriculture et de la pêche</p>	Article 65 Code IRPP IS
Développement Agricole	<p>Nonobstant les dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu, les deux tiers des revenus provenant des investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement dans le secteur de l'agriculture et de la pêche ainsi que les bénéfices exceptionnels prévus au paragraphe I bis de l'article 11 du présent code et selon les mêmes conditions, et ce, après l'expiration de la période de déduction totale prévue par l'article 65 du présent code.</p>	Article 66 Code IRPP IS
EXPORTATION	<p>: Nonobstant les dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89 114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu, les deux tiers des revenus provenant de l'exportation telle que définie par l'article 68 du présent code ainsi que les bénéfices exceptionnels prévus au paragraphe I bis de l'article 11 du</p>	Article 67 Code IRPP IS

	<p>présent code et selon les mêmes conditions</p> <p>Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises. Les bénéfices provenant des opérations d'exportation telles que définies par l'article 68 du présent code sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux prévu au troisième paragraphe du paragraphe I de l'article 49 du présent code.</p>	
<p>ACTIVITES DE SOUTIEN ET DE LUTTE CONTRE LA POLLUTION</p>	<p>Nonobstant les dispositions de l'article 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles de la base de l'impôt sur le revenu, les deux tiers des revenus provenant :</p> <ul style="list-style-type: none"> - des investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement, réalisés par les institutions d'encadrement de l'enfance et d'aide aux personnes âgées, d'éducation, d'enseignement et de recherche scientifique, par les établissements de formation professionnelle, les établissements de production et d'industries culturelles, d'animation des jeunes et de loisirs et par les établissements sanitaires et hospitaliers et les investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement dans des projets d'hébergement universitaire privé. La liste des activités concernées est fixée par un décret gouvernemental(1). - des investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement réalisés par les entreprises spécialisées dans la collecte, la transformation, la valorisation, le recyclage ou le traitement des déchets et des ordures. 	<p>Article 70 Code IRPP IS</p>
<p>ENTREPRISES NOUVELLEMENT CREEES</p>	<p>Nonobstant les dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les entreprises autres que celles exerçant dans le secteur financier, les secteurs de l'énergie à l'exception des énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication, déduisent une quote-part de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exploitation des quatre premières années d'activité ainsi que les bénéfices exceptionnels prévus au paragraphe I bis de l'article 11 du présent code et selon les mêmes conditions, fixée comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 100% pour la première année, - 75% pour la deuxième année, - 50% pour la troisième année, - 25% pour la quatrième année. <p>Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.</p> <p>Les dispositions du présent article s'appliquent également aux entreprises en difficultés économiques transmises dans le cadre du paragraphe II de l'article 11 bis du présent code, et ce, pour les revenus ou les bénéfices provenant de l'exploitation des quatre premières années à partir de la date de la transmission. La déduction est accordée sur la base d'une décision du ministre chargé des finances ou de toute</p>	<p>ARTICLE 71</p>

	<p>personne déléguée par le ministre chargé des finances à cet effet.</p> <p>Le bénéfice de ladite déduction est subordonné au respect des conditions prévues par l'article 39 quater du présent code.</p>	
--	--	--

Incitations fiscales supprimées (Apport de la loi 2017-8)

Dans le cadre de la rationalisation des incitations fiscales et simplification du système fiscal, plusieurs mécanismes d'incitation peu efficaces ou peu utilisés ont été supprimés dans le cadre de la nouvelle loi .Il s'agit d'incitations prévues par le code d'incitation aux investissements ou dans le cadre du droit commun , il s'agit notamment de :

- Revenus de la Locations d'immeubles ou de la restauration au profit d'étudiants (**article 48 VII bis code IRPP et IS**)
- Revenus réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises qui réalisent des projets d'hébergement ou de restauration au profit des étudiants (**article 48 VII octies. code IRPP et IS**).
- - Revenus d'opérations de courtage international (**article 48 VII decies. code IRPP et IS**)
- - Revenus réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises qui s'installent à l'étranger ayant pour objet la commercialisation de marchandises et de services tunisiens (**article 48 VII decies. code IRPP et IS**)
- - Les revenus provenant de la location des constructions verticales destinées à l'habitat collectif, social ou économique (**article 48 quindecie. code IRPP et IS**)
- - Les revenus réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises exerçant exclusivement dans le secteur du montage des équipements informatiques et dans les secteurs des services et ingénierie informatique et les services connexes (**article VII Sexdecies. Et ARTICLE VII Septdeciescode IRPP et IS**)
- -Les revenus provenant de l'exploitation des bureaux d'encadrement et d'assistance fiscales (**article 48 VII vicies. code IRPP et IS**)
- Régime de transmission des entreprises en cas d'incapacité ou atteinte de l'âge de retraite (**article 11bis. code IRPP et IS**)
- PME nouvellement créées dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 300 mille dinars pour les activités de services et les professions non commerciales et 600 mille dinars pour les activités d'achat en vue de la revente et les activités de transformation et la consommation sur place (**LF2011**).
- Incitations communes prévues par l'article 7 du CII (**dégrèvement physique et financier²³⁶ au profit de tous les secteurs du CII**).
- • Dégrèvement physique au profit des entreprises établies dans les zones de développement régional (**article 23 du CII**)
- Dégrèvement physique au profit des entreprises opérant dans le domaine du développement agricole (**article 30 du CII**)
- Dégrèvement physique et financier au profit des entreprises opérant dans le domaine de la dépollution ou des activités de soutien (**articles 37 et 49 du CII**)
- Déduction des bénéfices provenant des projets d'infrastructure et d'équipements collectifs dans les zones de développement régional (**article 26 du CII**)
- Déduction des bénéfices provenant des projets d'habitat social et d'aménagement des zones pour activités économiques (**article 51 du CII**)

²³⁶ Le degrevement financier a été maintenu pour quelques secteurs

6.2. Déductions des gains exceptionnels bénéficiaires d'un avantage fiscal

6.2.1. Principe de déduction prévu par l'article 11.1 BIS du code de l'IRPP et de l'IS

Dans le cadre de la législation régissant les avantages fiscaux, certaines entreprises bénéficient de l'exonération de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés au titre de leur activité. Les bénéfices objet de l'exonération doivent s'entendre de ceux réalisés dans le cadre de l'exploitation directe, objet de l'agrément, ainsi que des gains exceptionnels réalisés sur des éléments d'actif de l'entreprise affectés par nature à l'exploitation. Les bénéfices accessoires et les gains exceptionnels n'ayant pas un lien un direct et étroit avec l'exploitation ne sont pas concernés par l'exonération et demeurent de ce fait soumis à l'impôt.

L'article 11.1 BIS du code de l'IRPP et de l'IS a énuméré une liste exhaustive des revenus et des bénéfices exceptionnels déductibles du bénéfice imposable : « Les revenus et les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale des entreprises sont déductibles dans les mêmes limites et conditions prévues par la législation en vigueur pour les revenus et les bénéfices provenant de l'exploitation. Il s'agit :

- des primes d'investissement accordées dans le cadre de la législation relative à l'incitation à l'investissement, des primes de mise à niveau accordées dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé et des primes accordées dans le cadre de l'encouragement à l'exportation,
- de la plus-value provenant des opérations de cession des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'activité principale des entreprises à l'exception des immeubles bâtis, des immeubles non bâtis et des fonds de commerce,
- des gains de change relatifs aux ventes et aux acquisitions réalisées par les entreprises dans le cadre de l'exercice de l'activité principale,
- l'abandon de créances²³⁷

Pour que les entreprises exportatrices puissent bénéficier de ces dispositions, il faut que la cession des éléments de l'actif soit réalisée à l'étranger ou au profit des entreprises totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur en ce qui concerne la plus-value provenant de la cession des éléments de l'actif, et que les autres bénéfices exceptionnels susvisés soient liés à l'opération d'exportation. »²³⁸

En dehors des revenus accessoires cités à l'article 11.1 BIS du code de l'IRPP et de l'IS, et sous réserve des produits non imposables, tous les autres produits et gains exceptionnels demeurent imposables.²³⁹

²³⁷ Cette mesure concerne toutes les créances des entreprises liées à l'activité et abandonnées à son profit que ce soient par ses fournisseurs, ses actionnaires dans le cadre du compte courant associés ou par les banques ou par tout autre débiteur.

²³⁸ Voir Texte n° DGI 2008/41 - NOTE COMMUNE N°20/2008

²³⁹ Exemple : Les Entreprises totalement exportatrices demeurent imposables pour les produits et gains exceptionnels suivants :

- La plus-value provenant des opérations de cession :
 - o des immeubles bâtis, des immeubles non bâtis, des fonds de commerce et des éléments de l'actif immobilisé non affectés à l'activité principale des entreprises.
 - o des éléments de l'actif immobilisé en Tunisie à moins que :
 - l'entreprise entreprise totalement exportatrice soit établie dans une zone de développement régional, ou bénéficiaire des avantages relatifs au développement agricole
 - La cession est effectuée à une entreprise totalement exportatrice.
 - o des éléments de l'actif immobilisé non affectés à l'activité principale des entreprises tel est le cas des équipements destinés à une activité secondaire exercée dans le marché locale.
 - o des éléments de l'actif immobilisé à des sociétés implantées à l'étranger si l'opération en question ne répond pas à la définition d'exportation tel est le cas de la vente des immobilisations qui sont déjà importées de l'étranger.
- Les revenus liés à des opérations de location.
- Les revenus de capitaux mobiliers y compris les intérêts de retard, réalisés au titre des ventes à termes des marchandises exportées,
- Les intérêts au titre des comptes courant associés et des prêts accordés par l'entreprise.
- Les redevances acquises par l'entreprise au titre des concessions, des brevets, des licences, des marques, des procédés, droits et valeurs similaires.
- Les primes ne figurant pas à l'annexe de la note commune 2008.
- Les abandons de créance non liés aux opérations d'exportation, tels sont les cas, de l'abandon de créance effectué par l'avocat de la société suite à un licenciement d'un salarié ou les abandons de créances effectués par les clients locaux de la société.
- Les indemnités des compagnies d'assurances.
- Le dédommagement des clients et des partenaires de l'entreprise.
- Les gains de change autres que ceux relatifs aux ventes et aux acquisitions réalisées par les entreprises dans le cadre de l'exercice de l'activité principale, tels sont les cas des gains de change liés aux comptes courants, prêts accordés ou emprunts contractés.
- Plus value sur participations.
- Etc...

6.2.2. Modalité de déduction des revenus accessoires pour les sociétés dont le résultat d'exploitation est déficitaire

Il y a lieu de noter que les revenus accessoires ne sont imposables que dans la limite du bénéfice imposable. Dans ce cadre, trois cas de figure peuvent se présenter :

- Au cas où le résultat d'exploitation, sans tenir compte du montant des produits accessoires, est bénéficiaire, ces derniers sont soumis à l'impôt sur la base de leur montant intégral.
- Au cas où le résultat d'exploitation, sans tenir compte du montant des produits accessoires, est déficitaire et que le résultat global est bénéficiaire du fait desdits produits accessoires, l'imposition de ces derniers est limitée à une partie correspondant au bénéfice réalisé.
- Au cas où le résultat global est déficitaire, aucun impôt ne sera imputé aux produits accessoires ou aux gains exceptionnels, et ce, en vertu du principe de l'unicité du résultat.

6.2.3. Exemple:

Supposons qu'une entreprise « A » industrielle totalement exportatrice ait cédé au cours de l'année 2007 un équipement industriel inscrit parmi ses actifs immobilisés au profit de l'une de ses filiales établies à l'étranger.

Supposons que ladite société ait réalisé au titre de l'année 2007 un bénéfice net de 1.730.000D et un chiffre d'affaires de 10.500.000D dont 20% réalisé sur le marché local

Le bénéfice ainsi réalisé est ventilé comme suit :

- bénéfice provenant de l'activité 1.350 000D
- plus-value provenant de la cession de l'équipement industriel 130.000D
- Revenus de capitaux mobiliers 80.000D
- Revenus des loyers 120.000D
- Autres produits divers 50.000D

Dans ce cas, le bénéfice déductible au titre de l'exportation est déterminé comme suit :

- Bénéfice global 1.730.000D
- Bénéfice provenant de l'exportation déductible totalement y compris la plus-value provenant de la cession de l'équipement industriel : $(1.350.000D + 130.000D) \times 80\% = 1.184.000D$
- Bénéfice imposable conformément au droit commun : $1.730.000D - 1.184.000D = 546.000D$

Section 7 : Bénéfice fiscal après déduction des bénéfices au titre de l'exploitation

7.1. Déduction pour réinvestissement exonéré.

Les entreprises peuvent procéder au réinvestissement de leurs bénéfices en exonération fiscale. Des seuils des réinvestissements sont fixés selon le secteur d'activité dans lequel est effectué le réinvestissement. Ce seuil s'applique au bénéfice fiscal de l'entreprise avant réinvestissement exonéré. Le recours aux réinvestissements exonérés entraîne généralement l'obligation de l'impôt minimum de 15% en matière d'IS et de 45% de l'impôt sur le revenu en matière d'IRPP.²⁴⁰

Néanmoins, le réinvestissement dans certains secteurs en nombre très réduit est affranchi de la règle du minimum d'impôt.

²⁴⁰ Conformément aux dispositions de l'article 73 du code de l'IRPP et de l'IS, sont totalement déductibles de l'assiette de l'IRPP ou de l'IS, les revenus ou les bénéfices réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises bénéficiaires d'avantages fiscaux au titre du développement régional ou du développement agricole au sens des articles 63 et 65 du code de l'IRPP et de l'IS et ce, dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt

Les avantages fiscaux prévu audit article 73 sont accordés nonobstant le minimum d'impôt prévu par les articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'IRPP et de l'IS. Le bénéfice des avantages fiscaux prévus par ledit article 73 est subordonné au respect des conditions prévues par les articles 72 et 75 du code de l'IRPP

Réinvestissement exonéré	Taux	Minimum d'impôt
Entreprises réalisant des investissements dans les zones de développement régional, prévues par l'article 63 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés,	100%	Non
Entreprises réalisant des investissements dans le secteur de l'agriculture et de la pêche prévues par l'article 65 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés	100%	Non
Entreprises totalement exportatrices telles que définies par l'article 69 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés,	100%	Oui
Entreprises réalisant des investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise et des investissements d'innovation dans tous les secteurs économiques, et ce, à l'exception des investissements dans le secteur financier et les secteurs de l'énergie, autres que les énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication	100%	Oui
Entreprises créées par les jeunes diplômés de l'enseignement supérieur, dont l'âge ne dépasse pas trente ans à la date de la création de la société et qui assument personnellement et en permanence la responsabilité de gestion du projet, prévues par l'article 76 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés. Dans ce cas, le capital desdites entreprises doit être détenu à raison de plus de 50% par lesdits jeunes	100%	Oui
Entreprises en difficultés économiques donnant droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement des revenus et des bénéfices dans le cadre des opérations de transmission des entreprises conformément à la législation en vigueur	100%	Oui

7.2. Réintégration du cinquième de la plus-value provenant d'opérations de fusion, scission ou d'opérations d'apport (dans la limite de 50%) pour la société absorbante ou la société bénéficiaire de la scission ou de l'apport d'entreprise individuelle.

7.2.1. Principe d'imposition

La plus-value de fusion réalisée par la société absorbée ou la société scindée est réintégrée aux résultats imposables de la société absorbante ou de la société bénéficiaire de la scission dans la limite de 50% de son montant.

7.2.2. Plus-value concernée par l'imposition

La réintégration susvisée ne concerne que la plus-value de fusion ayant bénéficié de la déduction de l'assiette imposable au niveau de la société absorbée ou scindée. En conséquence, ne sont pas concernées par la réintégration, les plus-values réalisées au titre des marchandises, biens et valeurs objet de l'exploitation.

La plus-value de fusion ou scission réalisée par la société absorbée ou scindée au titre des éléments d'actif qui serait exonérée ou déductible de l'assiette soumise à l'IS en cas de cession desdits éléments, soit en vertu d'un texte de loi, soit en vertu de conventions particulières approuvées par une loi, continue à bénéficier du même régime de faveur en cas de fusion ou scission. Ainsi, la plus-value réalisée sur ces éléments sera déductible de l'assiette soumise à l'IS au niveau de la société absorbée ou scindée et ne fera pas l'objet de réintégration au niveau de la société absorbante bénéficiaire de la scission (Voir paragraphes 4.3, 4.4 et 4.6 de ce chapitre).²⁴¹

²⁴¹ Etant précisé que lorsque l'avantage de la plus-value est limité, la non réintégration ne couvre que la quote-part concernée par l'avantage.

A titre d'exemple, la réintégration n'a pas lieu lorsqu'il s'agit de la plus-value de cession des éléments d'actif nécessaires à l'activité principale de la société absorbée ou scindée lorsque celle-ci bénéficie de la déduction des bénéfices de l'activité, et ce, à l'exception des immeubles bâtis, des immeubles non bâtis et des fonds de commerce,

7.2.3. Modalités d'imposition de la plus-value de fusion

L'imposition de la fraction de la plus-value de fusion ou scission au niveau de la société absorbante ou la société bénéficiaire de la scission est échelonnée sur cinq ans à partir de l'année de la fusion ou scission. En conséquence, sera réintégré aux résultats de la société absorbante ou bénéficiaire de la scission, annuellement un cinquième de la quote-part de la plus-value imposable.

Exemple²⁴² :

Supposons qu'une société anonyme « A » ait été absorbée le 1er mars 2001 par une société anonyme « B », et que le projet de fusion stipule que celle-ci prend effet rétroactivement le 1er janvier 2001.

Si on suppose que la société absorbée « A » ait réalisé au titre de l'année 2001 un bénéfice global de 500.000D dont :

- 350.000D provenant de l'exploitation ;
- 40.000D provenant d'une plus-value de fusion réalisée sur des équipements ;
- 60.000D provenant d'une plus-value de fusion réalisée sur un immeuble ;
- et 50.000D provenant d'une plus-value de fusion réalisée sur un stock de marchandises.

Dans ce cas, l'assiette soumise à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société absorbée « A » au titre de l'année 2001 et la réintégration de 50% de la plus-value de fusion au niveau de la société absorbante « B » seraient déterminées comme suit :

1) Au niveau de la société absorbée « A »

- Bénéfice global 500.000D
- déduction de la plus-value réalisée sur les équipements 40.000D
- déduction de la plus-value réalisée sur l'immeuble 60.000D
- bénéfice imposable 400.000D

* Au niveau de la société absorbante « B », la réintégration aux résultats de la société absorbante « B » concernera 50% de la plus-value de fusion non imposée au niveau de la société absorbée « A » soit 50% de la plus-value de fusion réalisée sur l'immeuble et les équipements. Cette quote-part à réintégrer sera déterminée comme suit :

- quote-part de la plus-value de fusion à réintégrer au titre des équipements : $40.000D \times 50\% = 20.000D$
- quote-part de la plus-value de fusion à réintégrer au titre de l'immeuble : $60.000D \times 50\% = 30.000D$
- Total de la plus-value de fusion à réintégrer : 50.000D

La réintégration aura lieu par cinquième soit $1/5 \times 50.000D$ (10.000D) et ce, aux résultats des années 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005.

7.2.4. Sort fiscal de la plus-value de scission ou fusion en cas de cession des éléments objet d'apport

En cas de cession desdits éléments dont la plus-value est objet à réintégration par les sociétés ayant reçu les actifs dans le cadre de l'opération de scission ou fusion avant l'expiration de la cinquième année à compter de l'année de la fusion ou de l'année de la scission, la fraction de la plus-value non encore imposée est réintégrée aux résultats de l'année de la cession indépendamment des résultats de l'opération de cession (plus-value ou moins-value).

7.2.5. Sort fiscal des provisions déduites des résultats de la société scindée ou absorbée

Les provisions ayant été déduites des résultats imposables de la société scindée et n'ayant pas fait l'objet de réintégration dans ses résultats de l'année de la scission seront reprises aux bilans des sociétés ayant reçu les éléments d'actifs objet desdites provisions, et réintégrées dans leurs résultats imposables de l'exercice au cours duquel lesdites provisions deviennent sans objet.

7.2.6. Déchéance du régime fiscal de faveur en matière d'IS des opérations de fusion et des opérations de scission

Les sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale sont tenues, en cas de réalisation d'opérations de scission totale avant la fin d'une période de trois ans à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de la fusion ou celle de la scission totale, de payer l'impôt sur les sociétés non acquitté en raison du bénéfice du régime privilégié des opérations de fusion ou de scission totale, et ce, en ce qui concerne :

- 50% de la plus value des éléments d'actif déduite des résultats de l'exercice de la fusion ou de la scission totale des sociétés, et n'ayant pas fait l'objet de réintégration au niveau de la société ayant reçu les éléments d'actifs,
- La quote-part non encore réintégrée des 50% restant de la plus value des éléments d'actif,
- Les provisions déduites des résultats de la société absorbée ou scindée,

²⁴² TEXTE DGI 2001/19 - Note commune n° 12/2001

- Les déficits et les amortissements différés transférés de la société absorbée ou scindée et déduits par la société ayant reçu les éléments d'actif.

Les pénalités de retard sont également exigibles conformément à la législation fiscale en vigueur.

7.2.7. Opérations d'apport d'une entreprise individuelle dans le capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

L'article 12 de la loi de finances pour l'année 2007 a étendu le régime de fusion de sociétés aux opérations d'apport d'une entreprise individuelle dans le capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés en ce qui concerne la plus-value résultant de l'apport. A ce titre la plus-value provenant de l'apport des éléments d'actif à l'exception des biens et valeurs faisant l'objet de l'exploitation est réintégrée aux résultats de la société bénéficiaire de l'apport dans la limite de 50% de son montant sur la base du cinquième annuellement.²⁴³

Etant précisé que le régime fiscal relatif aux opérations de fusion de sociétés ne s'applique pas aux opérations d'apport d'entreprise individuelle, et ce en ce qui concerne :

- Les provisions,
- Les amortissements différés et les déficits enregistrés au niveau de l'entreprise objet de l'apport,
- Le délai de dépôt de la déclaration de cessation d'activité de l'entreprise objet de l'apport.

²⁴³ Voir paragraphe 4.7.3. 6

Chapitre 7 : Les retenues à la source

Les cinq types de retenues à la source : On peut distinguer entre :

- Les retenues imputables ;
- Les retenues libératoires ;
- Les retenues libératoires optionnelles ;
- Les retenues définitives²⁴⁴ ;
- Les retenues forfaitaires ;
- L'auto retenue à la source ;²⁴⁵

1.1. : L'obligation d'effectuer la retenue à la source

1.1.1. Obligation générale de retenir à la source

Sont tenues d'opérer la retenue à la source au titre de tous les montants couverts par le champ d'application de ladite retenue tel que fixé par les articles 52 et 53 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés :²⁴⁶

- L'Etat et les collectivités locales ;
- Les personnes morales indépendamment de leur forme, de leur objet et de leur régime fiscal au regard de l'IS²⁴⁷
- Les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel.²⁴⁸
- Les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux,

1.1.2. Obligation limitée de retenir à la source

L'obligation de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés est limitée pour les personnes soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une assiette forfaitaire (dans la catégorie autre que les bénéficiaires non commerciaux), aux paiements au titre des :

- traitements et salaires,²⁴⁹
- rémunérations occasionnelles,
- rémunérations payées aux non-résidents non établis en Tunisie, y compris la plus-value provenant de la cession ou de la rétrocession des titres ou des droits y relatifs,
- revenus de capitaux mobiliers,
- intérêts des prêts payés aux établissements bancaires non établis en Tunisie,
- rémunérations payées aux non-résidents établis en Tunisie pour une période n'excédant pas 6 mois pour les travaux de construction ou pour les opérations de montage ou pour les activités de surveillance et autres activités et services réalisés par des associés ou des membres des sociétés ou des groupements.

²⁴⁴ Les revenus de capitaux mobiliers réalisés par les personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés ou qui en sont totalement exonérées en vertu de la législation en vigueur ainsi que les revenus de capitaux mobiliers réalisés par le fonds commun de placement en valeurs mobilières, par les fonds d'amorçage, et les fonds communs de placement à risque prévus par la législation les régissant, sont soumis à une retenue à la source définitive et non susceptible de restitution au taux de 20 %. Cette retenue est opérée par la personne qui paie ces revenus

²⁴⁵ Les personnes qui perçoivent des particuliers, des sociétés ou des associations, domiciliés ou établis hors de Tunisie, des traitements, salaires, sont tenues d'opérer elles-mêmes la retenue d'impôt calculée dans les mêmes conditions.

²⁴⁶ Honoraires, commissions, courtages, loyers et rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation, prix de cession des immeubles, et des fonds de commerce, montants égaux ou supérieurs à 1000 D au titre des acquisitions de marchandises, matériel, équipements et de services,

²⁴⁷ Y compris les sociétés de personnes et assimilées, les personnes morales exonérées de l'impôt de l'impôt sur les sociétés, les personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés telles que les organismes, les associations et les groupements à but non lucratif ;

²⁴⁸ Y compris celles éligibles à la comptabilité simplifiée

²⁴⁹ L'impôt sur le revenu dû à raison des traitements, salaires, pensions et rentes viagères y compris la valeur des avantages en nature, donne lieu à une retenue à la source obligatoire à opérer par tout employeur, tout débiteur de rente ou des pensions, (quel que soit son statut ou son mode d'imposition, y compris les forfaitaires) établi ou domicilié en Tunisie

1.2. Définition de certaines rémunérations faisant partie du champ d'application de la retenue à la source

Montants objet de la retenue	Définition	Exemples
Loyers	Montants payés en contrepartie de la location des propriétés bâties et non bâties y compris les propriétés agricoles et les fonds de commerce. ²⁵⁰	locaux commerciaux, terrains non bâtis, centres d'affaires dans le cadre des contrats de domiciliation, locaux équipés, espaces destinés aux affiches publicitaires, unités fixes de stockage des céréales et de pétrole... espaces d'exposition dans les foires commerciales, espaces dans les centres commerciaux ou places de parking.
Honoraires	Rémunérations payées en contrepartie de l'exercice des professions indépendantes où l'activité intellectuelle joue un rôle prépondérant et qui consistent en la pratique personnelle en toute indépendance des professions en question.	professions médicales : médecine générale, chirurgie, médecine vétérinaire, infirmerie, kinésithérapie, rééducation orthopédique, orthophonistes, nutritionnistes, délégués médicaux, centres de radiographie, laboratoires d'analyses médicales... professions juridiques : avocats, commissariat aux comptes, conseil juridique et fiscal, huissiers, notaires, comptabilité et expertise comptable, formation ... professions techniques : études, architecture, aménagement de territoire, topographie, architecture d'intérieur, services d'ingénierie de fixation et de mise en marche des réseaux de la télécommunication et de l'informatique...
Commissions	Les montants revenant au mandataire qui agit dans le cadre d'un contrat de commission au sens de l'article 601 du code de commerce qui prévoit que le mandataire agit en son propre nom pour le compte du mandant et sous ses ordres.	_ Commissions réalisées dans le cadre des contrats de promotion ou de distribution des produits et dans le cadre de l'exploration de marchés. -Montants revenant aux banques au titre de la collecte des primes d'assurance pour le compte des compagnies d'assurance. - Commissions revenant aux gestionnaires des actifs des organismes financiers et fonds de placement. Commissions des agences de voyage...
Courtage	Opérations commerciales qui consistent en la mise en rapport entre personnes en vue de la réalisation d'opérations sans mandat.	Mise en relation des vendeurs et des acheteurs, mise en relation des producteurs agricoles et des industriels.
Rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation	Tous les autres montants qui ne relèvent pas des honoraires et payés en contrepartie de l'exercice des activités non commerciales à but lucratif.	Montants payés en contrepartie des droits d'auteur au titre des oeuvres artistiques, littéraire, ou scientifique et montants payés aux peintres, sculpteurs, artistes, compositeurs, auteurs ou journalistes, les rémunérations payées aux agents d'assurance, auto-écoles, interprètes, écrivains publics...

²⁵⁰ Dans une prise de position (2073) du 15 juin 2017, la DGELF a précisé le régime applicable à la location d'un fonds de commerce : 1) Concernant le régime du forfait d'impôt : Un exploitant qui réalise des revenus provenant de la location d'un fonds de commerce peut prétendre au régime du forfait d'impôt, à condition de remplir toutes les conditions requises prévues par l'article 44 bis du code de l'IRPP et de l'IS. Ledit régime forfaitaire est accordé pour une période de trois ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence. 2) Concernant la retenue à la source : Les montants provenant de la location dudit fonds de commerce sont soumis à une retenue à la source au taux de 15% lorsqu'ils sont payés par des personnes soumises à l'obligation de retenue à la source. Dans le cas contraire, ils restent non soumis à ladite retenue.

Autres services dont la contrepartie est égale ou supérieure à 1000 Dinars	Montant en contrepartie de l'acquisition de tout service non concerné par les taux de retenue susmentionnés et de marchandises, d'équipements et de matériel.	-location de biens meubles ; - transporteurs médicaux ; - services administratifs ; maintenance, entretien et réparation ; - construction, montage ; -mise à disposition de la main d'oeuvre...
--	---	--

1.3. Champ d'application et taux de la Retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS

1.3.1. Tableau synthèse

Champ d'application	Taux
1. Honoraires, commissions, courtages, loyers et rémunérations des activités non commerciales ²⁵¹ qu'elle qu'en soit l'appellation	Export : 2.5%
	Local : 15%
2. Honoraires servis aux personnes morales et aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel.	Export : 2.5%
	Local : 5%
3. Honoraires servis aux bureaux d'études justifiant qu'au moins 50% de leur CA HT au titre de l'exercice précédent proviennent de l'exportation. ²⁵²	2,5% (export et local)
4. Loyers d'hôtels payés aux personnes morales et aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel	5%
5. Rémunérations servies aux artistes, aux créateurs et aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, et ce, au titre de la production, la diffusion et la présentation des œuvres théâtrales, scéniques, musicales, littéraires et plastiques	5%
6. Rémunérations servies à des non résidents non établis en Tunisie	15% ²⁵³ (1) ou 25% pour les résidents dans des paradis fiscaux
7. Rémunérations servies aux établissements stables tunisiens des entreprises étrangères qui ne déposent pas la déclaration d'existence	15%
8. Revenus de capitaux mobiliers ²⁵⁴	20%(1) ou 25% pour les résidents dans des paradis fiscaux
9. Intérêts des prêts servis aux banques non résidentes non établies	10% (lf2018) ou 25% pour les résidents dans des paradis fiscaux
10. Rémunérations et gratifications accordées aux membres des conseils, des comités et des commissions constitués au sein des sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions. ²⁵⁵	20% ou 25% pour les résidents dans des paradis fiscaux

²⁵¹ Dans une prise de position (366) du 12 février 2018, la DGELF a classé les droits d'auteur (conception et développement de logiciels informatiques) parmi les rémunérations des professions non commerciales soumises à la retenue à la source de 15%.

²⁵² Ce taux est de 2,5% au titre des honoraires en contrepartie d'études payés aux bureaux d'études soumis à l'impôt sur les sociétés ou exerçant dans le cadre de groupements ou sociétés visés à l'article 4 du code et aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel justifiant qu'au moins 50% de leur chiffre d'affaires hors taxe sur la valeur ajoutée au titre de l'exercice précédant celui au cours duquel les honoraires ont été payés proviennent de l'exportation.

²⁵³

²⁵⁴ (1) Le taux prévu par la convention de non double imposition est applicable lorsqu'il est inférieur à ce taux.

²⁵⁵ LF2017

11. Montant 1000 D TTC au titre des acquisitions de biens et de services. (*)	1,50%
	05.% si export ou acquisitions auprès des sociétés soumises à l'IS au taux de 10%
12. Commission revenant aux distributeurs agréés des opérateurs de réseaux des télécommunications.	1,50%
13. Dividendes	Non résidents ou PP : 10% (à partir ou 0% ²⁵⁶)
	PM/ 0%
14. Traitements, salaires, pensions et rentes viagères (Paie informatisée) :	salaire de base
	* primes occasionnelles
	l'impôt annuel calculé selon le barème divisé par le nombre de paies. ²⁵⁷
	différence entre l'impôt annuel déterminé selon le barème sur la base du traitement annuel majoré de la prime et l'impôt annuel déterminé sur la base du traitement annuel sans tenir compte de la prime.
15. Rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale	15%

²⁵⁶ t demeurent exonérés de l'impôt sur les bénéfices distribués les opérations de distribution de bénéfices à partir des fonds propres figurant au bilan de la société distributrice au 31 décembre 2013, à condition de mentionner lesdits fonds dans les notes aux états financiers déposés au titre de l'année 2013

²⁵⁷ Les fonctionnaires de l'État, des collectivités locales et des établissements publics à caractère administratif, bénéficient à partir du mois de Janvier 2017 et jusqu'au mois de Novembre 2017 d'une réduction du montant de la retenue à la source sur les traitements et salaires égale à 50% du montant net résultant de l'augmentation des salaires dans le cadre des augmentations générales et spécifiques telles que programmées au cours de l'année 2017 dans le cadre du décret gouvernemental n° 2016-1 du 5 janvier 2016 (Article 15 LF2017).

16. Les rémunérations en contre partie de la performance	15%
17. Les sommes provenant des jeux de pari de hasard et de loterie,	25%
18. Traitements, salaires, et rémunérations occasionnelles ou accidentelles en dehors de l'activité principale payées aux salariés non résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois	20%
19. Les rémunérations revenant aux salariés de nationalité étrangère travaillant auprès des entreprises totalement exportatrices, des organismes financiers non résidents ou auprès des entreprises pétrolières	

1.4. Fait générateur et assiette de la retenue à la source

1.4.1. Fait générateur

1.4.1.1. Cadre général

La retenue doit être opérée lors du paiement.

Il est entendu par paiement, le paiement en espèces ou la remise du bien ou toute autre opération en tenant lieu ayant pour objet de mettre les montants ou les biens à la disposition du bénéficiaire tels que le virement du montant à un compte bancaire, l'émission d'un chèque ou d'une lettre de change auxquels cas la retenue à la source est exigible à la date de l'émission, ou encore le paiement par compensation.²⁵⁸

1.4.1.2. Retenue à la source effectuée pour le compte d'autrui

La retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés est effectuée que ce paiement soit pour son propre compte ou pour le compte d'autrui et nonobstant le régime fiscal du débiteur effectif.²⁵⁹

Exemple : La retenue à la source est effectuée au taux de 1,5% pour les montants payés par la Caisse Nationale d'Assurance Maladie au profit des établissements hospitaliers, des pharmacies, des transporteurs médicaux, des fournisseurs de matériel de rééducation et des centres de dialyse,

C'est ainsi que lorsque le paiement des dividendes est réalisé par une personne autre que la société distributrice tels que les intermédiaires agréés administrateurs, la retenue à la source au titre des dividendes est due par ces personnes. Toutefois, la

²⁵⁸ Note commune 2015-3

²⁵⁹ En conséquence, la retenue à la source est due dans tous les cas par la personne chargée du paiement des montants objet de la retenue à la source sauf si le paiement est effectué par le débiteur lui-même et qui est :

- une personne physique soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire prévu par l'article 44 bis du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés,
- un particulier,
- une personne non résidente non établie en Tunisie.

retenue à la source reste due par le débiteur effectif des dividendes lorsque les personnes chargées du paiement sont non résidentes et non établies en Tunisie.

Dans ce cadre, la LF2014 a instauré l'obligation d'effectuer la retenue à la source sur les montants couverts par le champ d'application de la retenue à la source et payés au nom des personnes non tenues légalement de ladite retenue.²⁶⁰

1.4.1.3. Cas particulier des bénéfices réalisés par les établissements stables tunisiens des sociétés non résidentes

Etant donné que les bénéfices réalisés par les établissements stables tunisiens des sociétés non résidentes sont considérés distribués dès leur réalisation, les établissements stables en question sont tenus de déclarer ces bénéfices distribués et de payer l'impôt à ce titre au taux de 5%, ou éventuellement au taux de 25% pour les établissements stables relevant des sociétés résidentes dans des paradis fiscaux, lors de la déclaration de l'impôt sur les sociétés dû sur leurs bénéfices réalisés en Tunisie, et ce, dans la rubrique réservée à cet effet au niveau de ladite déclaration.²⁶¹

1.4.2. Assiette de la retenue à la source

1.4.2.1. Cadre général

l'assiette de la retenue à la source est constituée par le montant total payé en contrepartie du service réalisé ou du bien vendu, se trouvant dans le champ d'application de la retenue à la source prévu par les articles 52 et 53 du code de l'IRPP et de l'IS, y compris les montants facturés à titre de remboursement de frais engagés par le prestataire du service ou le vendeur.²⁶²

1.4.2.2. L'assiette de la retenue à la source en cas de facturation de montants à titre de remboursement de frais²⁶³

En effet, les remboursements de frais engagés par le prestataire du service ou le vendeur dans le cadre de l'exercice de son activité et refacturés font, dans tous les cas, l'objet de retenue à la source selon le taux correspondant à la rémunération revenant au prestataire du service ou au vendeur, et ce, même dans le cas où la facturation est limitée au remboursement de frais, soit sans aucune marge.

²⁶⁰ Il s'agit des paiements effectués pour le compte :

- Des personnes physiques autres que les personnes soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux au régime réel et autres que les personnes soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, et
- Des personnes non résidentes non établies en Tunisie.

Les personnes qui effectuent la retenue à la source doivent délivrer aux bénéficiaires des montants soumis à la retenue à la source un certificat de retenue à la source au nom du débiteur effectif des montants à l'occasion de chaque paiement. Le débiteur des montants doit en outre déclarer les montants objets de la retenue à la source dans la déclaration de l'employeur prévue à l'article 55 du code de l'IRPP et de l'IS.

²⁶¹ Sous réserve des dispositions des conventions de non double imposition, l'assiette de l'impôt au titre des bénéfices des établissements stables tunisiens réputés distribués est constituée par le bénéfice comptable déduction faite de l'impôt sur les sociétés dû.

²⁶² C'est le cas, notamment, des montants objet d'une note d'honoraires établie par un commissaire aux comptes comportant le remboursement de frais supportés lors de l'exercice de sa mission tels que les frais de transport, d'hébergement et de restauration de ses collaborateurs..., la retenue à la source est exigible même dans le cas où le collaborateur du commissaire aux comptes se fait rembourser les frais qu'il a engagés directement par le client.

²⁶³ Dans une prise de position (1497) du 8 mai 2017, la DGELF a apporté des éclaircissements concernant le régime en matière de retenue à la source et de TCL applicable aux remboursements de frais.

1) En matière de retenue à la source Les sommes payées à titre de remboursement de frais engagées pour le compte d'une autre société et relatifs notamment à la consommation d'électricité, d'eau, aux frais de télécommunication, d'assainissement et à des charges relatives aux salariés ne sont soumises à aucune retenue à la source.

2) En matière de TCL Les sommes représentant des remboursements de frais tels que détaillés ci-dessus ne constituent pas un chiffre d'affaires et sont, par conséquent, non soumises à la TCL.

Par contre, la quote-part du montant représentant les frais qui sont légalement à la charge du débiteur des montants et qui ont été avancés par le prestataire du service ou le vendeur, reste non concernée par la retenue à la source, c'est le cas notamment des droits d'enregistrement, des timbres fiscaux et des frais des jugements pour l'avocat ou le huissier notaire et des droits de douanes et du frêt pour le transitaire, ...²⁶⁴

Ladite assiette de la retenue à la source ne comprend pas également les sommes recouvrées pour le compte d'autrui.

Par ailleurs, pour le cas des paiements pour le compte d'autrui, la personne qui paye les montants et effectue la retenue à la source doit les porter sur la déclaration mensuelle et sur la déclaration de l'employeur prévue par l'article 55 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, et ce, dans la rubrique réservée à cet effet.

Exemple n°1 :

Soit un commissaire aux comptes soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, ayant établi suite à sa mission d'audit, une note d'honoraires comportant un montant de 9.750D à titre d'honoraires et un montant de 4.300D à titre de remboursement des frais de déplacement d'hébergement et de restauration de ses collaborateurs.

Dans ce cas, tout le montant facturé par le commissaire aux comptes fait l'objet de la retenue à la source, et ce, comme suit :

Honoraires 9.750 D
Frais de déplacement, d'hébergement et de restauration 4.300 D
TVA 12% 1.686 D
Montant total TTC 15.736 D
Retenue à la source 5% 786,800 D
Net à payer 14.949,200 D

Exemple n°2 :

Soit un huissier notaire soumis à l'impôt sur le revenu sur la base de l'assiette forfaitaire, qui a établi suite à un constat d'une opération de vente publique, une note d'honoraires ainsi libellée :

- honoraires : 150 dinars H.T.
- frais d'enregistrement du procès-verbal constatant la vente publique d'un bien meuble : 50 dinars,
- frais de transport et de destination : 20 dinars,
- frais de copies : 8 dinars.

Dans ce cas, l'assiette de la retenue à la source comprend tous les montants facturés majorés de la TVA à l'exception du montant représentant les droits d'enregistrement (50 dinars). La retenue à la source est effectuée donc comme suit :
 $(150D + 20D + 8D) \times 1,12 \times 15\% = 29,904 \text{ dinars}$ ²⁶⁵

1.4.2.3. Cas particulier des Montants prélevés directement par les bénéficiaires

Les personnes faisant partie du champ d'application de la retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS qui prélèvent les montants leur revenant des montants qu'ils recouvrent pour le compte d'autrui doivent effectuer aussi la retenue à la source sur les montants qu'ils ont recouvrés selon le taux correspondant, et ce au moment de la mise desdits montants à la disposition de leurs bénéficiaires. L'assiette de la retenue à la source est constituée par le montant total recouvré soit avant déduction des montants (commissions...) leur revenant objet de l'auto-retenue à la source.

C'est le cas notamment : des agences de voyages qui doivent effectuer la retenue à la source au taux de 1,5% sur tout montant égal ou supérieur à 1.000 dinars T.T.C. revenant aux prestataires de services (hôtel, entreprises de location de voitures, entreprises de transport, ...) ²⁶⁶

²⁶⁴ Dans une prise de position (1497) du 8 mai 2017, la DGELF a apporté des éclaircissements concernant le régime en matière de retenue à la source et de TCL applicable aux remboursements de frais.

1) En matière de retenue à la source Les sommes payées à titre de remboursement de frais engagées pour le compte d'une autre société et relatifs notamment à la consommation d'électricité, d'eau, aux frais de télécommunication, d'assainissement et à des charges relatives aux salariés ne sont soumises à aucune retenue à la source.

2) En matière de TCL Les sommes représentant des remboursements de frais tels que détaillés ci-dessus ne constituent pas un chiffre d'affaires et sont, par conséquent, non soumises à la TCL.

²⁶⁵ Note commune n° 12-2015

²⁶⁶ Note commune n° 12-2015

1.5. Précisions diverses et Apport des lois de Finances et la doctrine administrative durant la période 2014-2018

1.5.1. Honoraires, commissions, courtages, loyers et rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation répondant à la définition de l'exportation

L'article 17 de la LF2015 a réduit le taux de la retenue à la source due sur les payés à partir du 1er janvier 2015 par les entreprises totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur dans le cadre des opérations d'honoraires, commissions, courtages, loyers et rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation répondant à la définition de l'exportation²⁶⁷ de 5% à 2,5%.

Ces taux s'appliquent aux entreprises dont la période de déduction totale des revenus ou des bénéfices provenant de l'exportation a expiré, et ce, quelque soit le cadre juridique dans lequel l'entreprise exerce.

Etant précisé que les montants payés aux entreprises qui bénéficient encore de la déduction totale des bénéfices ou des revenus provenant de l'exportation, restent non concernés par la retenue à la source. Dans ce cas, l'exonération de la retenue à la source est subordonnée à la présentation par le bénéficiaire des montants d'une attestation d'exonération de la retenue à la source délivrée par les services des impôts compétents.

²⁶⁷ Conformément aux dispositions de l'article 68 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont considérées opérations d'exportation :

- la vente de produits et de marchandises produits localement, la prestation de services à l'étranger et les services rendus en Tunisie et utilisés à l'étranger,

- la vente de marchandises et de produits des entreprises exerçant dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche, des industries manufacturières et de l'artisanat :

* aux entreprises totalement exportatrices telles que définies par l'article 69 dudit code, et ce, à condition que ces marchandises et ces produits constituent une composante du produit final destiné à l'exportation,

* aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévus par la loi n° 92-81 du 3 août 1992, et ce, à condition que ces marchandises et produits constituent une composante du produit final destiné à l'exportation,

* aux sociétés de commerce international totalement exportatrices prévues par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994.

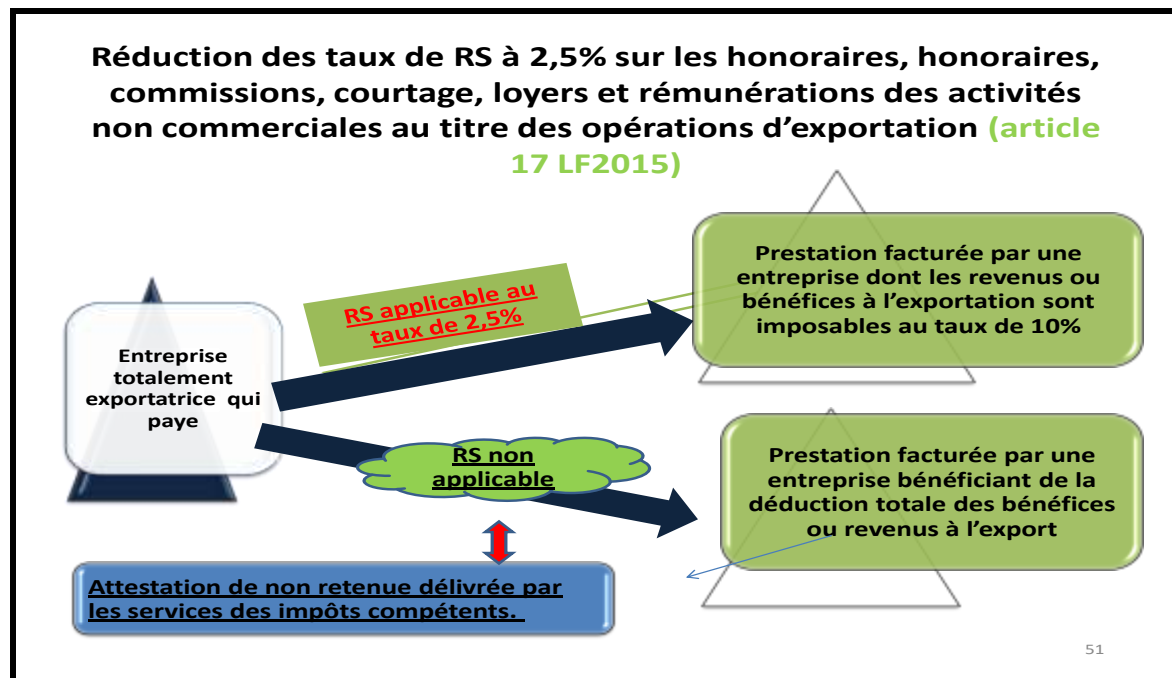
- les prestations de services aux entreprises totalement exportatrices telles que définies par l'article 69 dudit code, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices susvisées, dans le cadre des opérations de soustraction et exerçant dans le même secteur ou dans le cadre de services liés directement à la production, à l'exception des services de gardiennage, de jardinage, de nettoyage et des services administratifs, financiers et juridiques.

La liste des services liés directement à la production a été fixée par le décret gouvernemental n°

2017-418 du 10 avril 2017 annexée à cette note.

Ainsi, et pour l'octroi de l'avantage fiscal en ce qui concerne les services logistiques prévus audit décret, tous les services en question doivent être fournis concomitamment.

Par ailleurs, ne sont pas considérées opérations d'exportation, dans tous les cas, les services financiers, les opérations de location d'immeubles, les ventes de carburants, d'eau, d'énergie et des produits des mines et des carrières.



1.5.2. Montant égal ou supérieur à 1000 D TTC au titre des acquisitions de biens et de services²⁶⁸

Les montants égaux ou supérieurs à 1000 D TTC payés en contrepartie des acquisitions du secteur public et du secteur privé, de marchandises, de matériel, d'équipements et de services sont soumis à la retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS au taux de 1,5%.

La retenue à la source susvisée n'est pas exigible sur les montants payés :

- Dans le cadre des abonnements de téléphone, d'eau, d'électricité, de gaz, de journaux, de périodiques et de publications ;
- Au titre des contrats d'assurance ;
- Au titre des contrats de leasing, des contrats d'ijâra, des contrats de cession murabaha, des contrats d'istisna et des contrats de salam conclus avec les établissements de crédit ;
- En contrepartie des acquisitions de produits et services soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6% conformément à la législation et aux réglementations en vigueur ;²⁶⁹
- Par les établissements de crédit en contrepartie des acquisitions dans le cadre des contrats de cession murabaha, et ce, lorsque le bénéficiaire desdits contrats est une personne non tenue légalement d'effectuer la retenue à la source,
- En contrepartie des acquisitions faites dans le cadre du mécanisme des sukuku prévu par la législation y afférente.
- En contrepartie des commissions payées par les opérateurs de réseaux de télécommunication aux distributeurs agréés

Selon la doctrine administrative, la retenue à la source de 1,5% s'effectue:

- Sur tout montant payé dans le cadre d'une facture comportant un montant égal ou supérieur à 1000 D TTC, même si le montant payé est inférieur à ce montant,
- Sur tout montant payé égal ou supérieur à 1000 D TTC, même si le montant porté sur la facture est inférieur à ce montant, c'est le cas d'un paiement se rapportant à plusieurs factures comportant chacune un montant inférieur à 1000 D TTC.

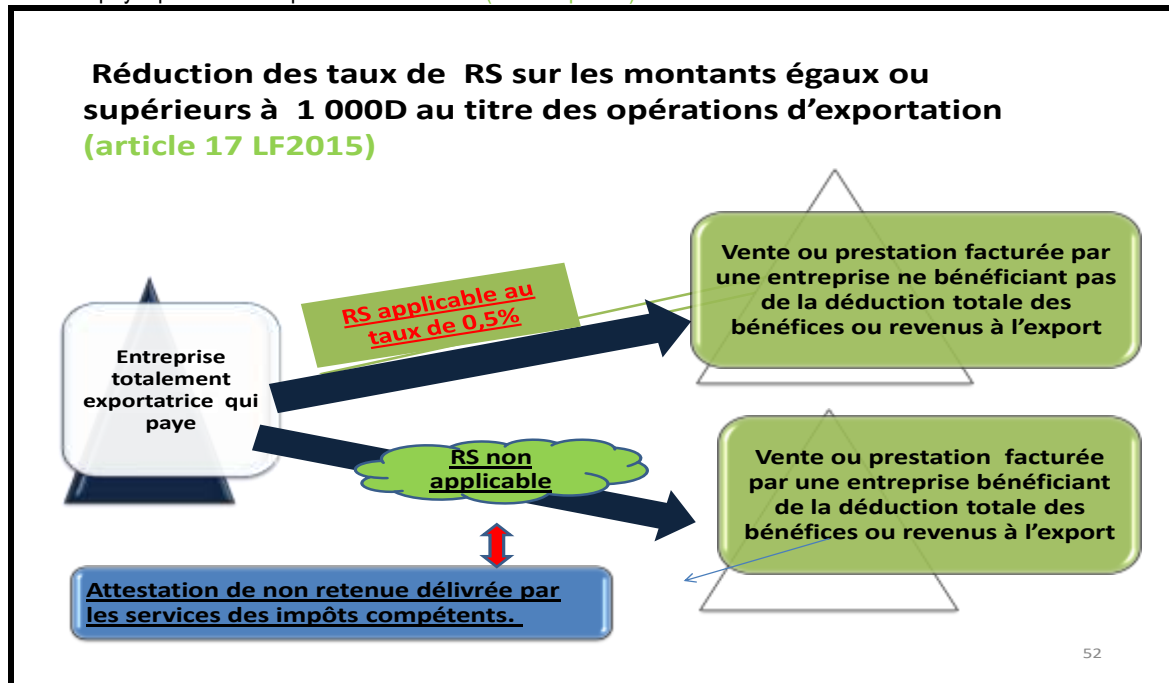
Apport de la LF2015

La LF2015 a réduit le taux de la retenue à la source **de 1,5% à 0,5%** pour les montants égaux ou supérieurs à 1000 D y compris la TVA payés :

²⁶⁸ Concernant les services, le taux de 1,5% s'applique lorsque le montant correspondant objet de la retenue à la source n'est pas soumis à un autre taux fixé par l'article 52 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

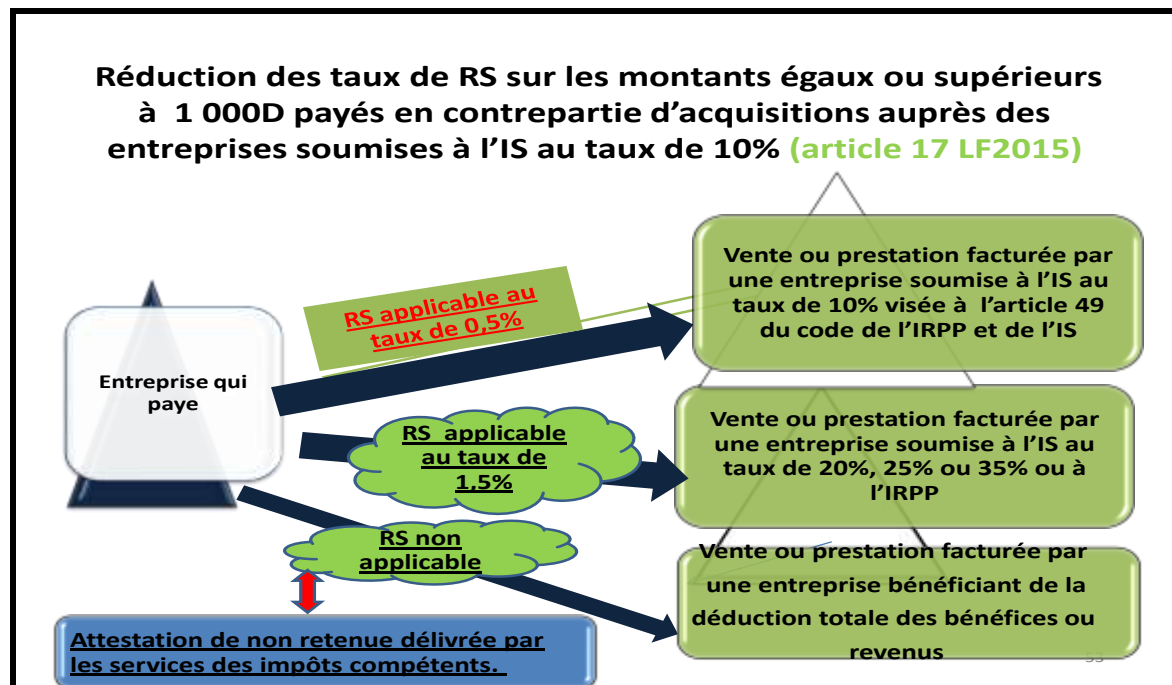
²⁶⁹ Dans une prise de position (2203) du 28 juin 2017, la DGELF a précisé que les sommes versées au profit des stations de distribution de carburant en contrepartie de l'approvisionnement par une société en carburant ne sont pas soumises à la retenue à la source au taux de 1,5% dès lors qu'il s'agit de l'acquisition de produits soumis à l'homologation administrative des prix et ce, à condition de respecter la condition relative à la marge brute qui ne doit pas dépasser le taux de 6%.

- Par les sociétés totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur en contrepartie de leurs acquisitions de marchandises, de matériel, d'équipements et de services dans le cadre d'une opération d'exportation au sens de la législation fiscale en vigueur ; il s'agit des ventes au profit des entreprises totalement exportatrices dont les produits bénéficient des avantages à l'exportation Conformément aux dispositions de l'article 68 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés ²⁷⁰.
- En contrepartie d'acquisitions auprès des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% visées au troisième alinéa du paragraphe I de l'article 49 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés (voir chapitre 8) ²⁷¹



²⁷⁰ Ce qui exclut les ventes de produits importés ou de services non liés à l'opération de l'exportation qui restent soumises à la retenue à la source de 1,5%,

²⁷¹ Dans une prise de position (2305) du 4 août 2016, la DGELF a précisé que les rémunérations servies au profit des sociétés de formation éligibles aux dispositions de l'article 49 du CII ne sont pas concernées par la retenue à la source au taux de 0,5% et demeurent soumises à la retenue à la source au taux de 1,5%.



Apport de la loi 2017-8

La loi 2017-8 a réduit le taux de la retenue à la source de 1,5% est à 0,5% pour les montants dont les revenus y relatifs bénéficient de la déduction des deux tiers ou dont les bénéfices s'y rattachant sont soumis à l'IS au taux de 10%. En outre, l'avance d'impôt de 25% due par les sociétés fiscalement transparentes et groupements a été réduite à 10% pour les bénéfices soumis à l'IS au taux de 10% au niveau des associés et des membres, ainsi que pour les bénéfices revenant aux associés et aux membres personnes physiques bénéficiant de la déduction des deux tiers des revenus.

Cette mesure est applicable pour les activités de Soutien et lutte contre la pollution. Elle s'applique également pendant après l'expiration de la période de déduction totale des revenus et bénéfices pour les activités suivantes :

- L'exportation
- Le développement régional
- Le développement agricole
- Les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents, et provenant de leurs opérations avec les non résidents

1.5.3. Rémunérations servies à des non résidents non établis en Tunisie

L'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés est exigible par voie de retenue à la source libératoire selon le taux prévu par la convention, si le revenue bénéficie pas d'une exonération en vertu du droit commun.

Les taux de la retenue à la source prévus par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés s'appliquent :

- En absence de convention ou lorsque la convention ne prévoit pas de taux d'imposition spécifique.
- Lorsque le taux fixé par la convention est supérieur à celui du droit commun.
- Lorsque le bénéficiaire du revenu ne supporte pas la retenue à la source en Tunisie pour quelque motif que ce soit ou supporte une retenue insuffisante.
- Aux montants excédentaires des intérêts ou des redevances ou des rémunérations techniques payés en raison de relations spéciales entre le débiteur et le créancier (sociétés mères et filiales, sociétés sous contrôle commun,...) par rapport au montant dont seraient convenues lesdites personnes en l'absence de relations de dépendance. ²⁷²

Le taux de la retenue à la source est relevé à 25% lorsqu'il s'agit de rémunérations ou revenus servis à des personnes résidentes ou établies dans des paradis fiscaux. ²⁷³

²⁷² En effet, le taux réduit prévu par les conventions de non double imposition ne s'applique que sur le montant jugé normal, soit celui payé sur la base du principe de la pleine concurrence. Le montant excédentaire reste soumis à l'impôt conformément au droit commun.

1.5.4. Rémunérations payées aux non résidents et établis en Tunisie pour une période n'excédant pas 6 mois

L'article 24 de la loi de finances pour l'année 2015, a étendu la retenue à la source libératoire à tous les établissements stables tunisiens des entreprises étrangères qui réalisent des services en Tunisie pour une période ne dépassant pas 6 mois. De ce fait, tous les montants payés en contrepartie de services réalisés en Tunisie dans le cadre d'un établissement stable pour une période qui ne dépasse pas 6 mois sont soumis à la retenue à la source libératoire au taux de 15%.

Il va sans dire que les montants payés au titre des opérations de construction et de montage restent soumises à la retenue à la source libératoire respectivement aux taux de 5% et de 10%. Les personnes concernées peuvent opter pour le paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés au titre des activités exercées **pour une période n'excédant pas 6 mois.**²⁷⁴

En cas d'option pour le paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés sur la base des bénéfices nets réalisés en Tunisie au titre des activités susvisées et de non respect des obligations fiscales et comptables prévues par le présent code, l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû au titre des sommes leur revenant ne doit pas être inférieur au montant de l'impôt calculé sur la base de la retenue à la source.

1.5.5. Dividendes (distribués à partir du 1/1/2015)

1.5.5.1. Taux

Régime fiscal avant 2018

Les bénéfices ou revenus distribués²⁷⁵ à partir du 1er janvier 2015 par les sociétés résidentes en Tunisie, par les fonds communs de placement en valeurs mobilières prévus par le code des organismes de placement collectif et par les fonds d'amorçage sont soumis à une retenue à la source libératoire au taux de ²⁷⁶:

- 5% lorsqu'ils sont distribués à des personnes physiques résidentes en Tunisie ou à des personnes non résidentes physiques ou morales.
- 25% lorsqu'ils sont distribués à des personnes résidentes dans des paradis fiscaux

Apport de la LF2018

²⁷³ La liste des paradis fiscaux concernés par les dispositions du présent article est fixée par décret.

²⁷⁴ **Précisions diverses relatives aux modalités de détermination de la période :**

- La période de six mois commence à courir à partir de la date du commencement des travaux, des opérations de montage ou des activités de surveillance s'y rattachant, y compris les travaux préparatoires jusqu'à ce que ces travaux ou opérations ou activités soient terminés et ce même dans le cas où la période de six mois chevauche sur deux années.
- Dans le cas où l'entreprise qui s'est chargée d'exécuter les services, les opérations ou les travaux relatifs au même marché sous-traite une partie à des sous-traitants, le temps passé par chaque sous-traitant doit être considéré comme temps consacré par l'entreprise au marché et pris ainsi en considération pour la détermination de la période de six mois.
- Les interruptions pour quelques motifs que ce soit, (saisonniers, momentanés, ...) entrent dans le calcul de la période de six mois.
 - Pour déterminer la durée de six mois, il ne faut pas tenir compte du temps que l'entreprise a déjà passé pour l'exécution d'autres marchés qui n'ont aucun lien avec le marché concerné.

²⁷⁵ Il est entendu par bénéfices distribués conformément aux dispositions de l'article 29 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés notamment :

- les bénéfices ou produits non affectés aux réserves et non incorporés dans le capital ;
- les revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières prévus par le code des organismes de placement collectif et des fonds d'amorçage à l'exception de la plus-value relative à ces parts et des droits s'y rattachant.

²⁷⁶ et ce, sous réserve des dispositions des conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et le pays de résidence du bénéficiaire des bénéfices distribués. Ainsi, ladite retenue n'est pas due si ces conventions n'accordent pas à la Tunisie le droit de prélever un impôt sur les bénéfices distribués.

L'article 46 de la loi de finances pour l'année 2018 a augmenté le taux de l'impôt dû au titre des bénéfices distribués de 5% à 10%.

Le taux de 10% s'applique :

- aux bénéfices distribués à partir du 1er janvier 2018, même s'ils proviennent de bénéfices réalisés avant cette date, au profit des personnes physiques résidentes en Tunisie ou des personnes non résidentes physiques ou morales, y compris les bénéfices distribués à l'étranger par les sociétés non résidentes possédant des établissements stables en Tunisie et résidentes dans des pays dont la convention de non double imposition conclue avec la Tunisie permet une telle imposition,

- aux bénéfices réalisés au cours de l'année 2017 et des années ultérieures par les établissements stables tunisiens des sociétés non résidentes, qui sont considérés comme distribués au profit des associés non résidents en Tunisie comme sus-indiqué. Le paiement de l'impôt dû sur les bénéfices distribués ainsi que sa déclaration sont effectués, pour les établissements stables lors de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés.

Remarque :

La LF2018 n'a pas prévu une mesure transitoire pour les bénéfices des exercices 2015 à 2017 qui seront distribués en 2018. Ces bénéfices seront soumis à la RS au taux de 10% lors de leur distribution en 2018.

1.5.5.2. Modalités d'application

Pour les **personnes physiques** résidentes et non résidentes, la retenue à la source susvisée est déductible de l'impôt sur le revenu annuel ou est restituable, et ce, si leurs revenus distribués ne dépassent pas 10.000 dinars annuellement.

La retenue à la source au titre des distributions des bénéfices n'est pas due sur :

- Les bénéfices et les revenus distribués aux personnes morales résidentes en Tunisie ;
- Les bénéfices distribués à partir des fonds propres figurant au bilan de la société distributrice au 31 décembre 2013 tels qu'ils ont été mentionnés dans les notes aux états financiers déposées au titre de l'année 2013 ;
- Les bénéfices ou les revenus distribués qui bénéficient d'une exonération en vertu d'une convention de non double imposition ou en vertu d'une autre convention ou de textes particuliers.

Selon la doctrine administrative²⁷⁷, la non retenue à la source sur les distributions effectuées à partir des fonds propres figurant aux états financiers tel que sus-indiqué est subordonnée à la distinction dans le procès verbal de l'assemblée générale qui a décidé la distribution, entre la part des bénéfices distribués à partir des fonds propres non imposables et la part des autres bénéfices concernés par la retenue à la source. A défaut, l'impôt est dû sur le montant total distribué ou sur la base de la valeur des biens en cas de distribution des bénéfices en nature.

La retenue à la source au taux de 10% est applicable aux bénéfices des établissements stables tunisiens présumés distribués au profit des associés non résidents lors du paiement de la déclaration annuelle d'IS.

1.5.6. Cas particuliers pour les salaires

1.5.6.1. Traitements, salaires, et rémunérations occasionnelles ou accidentelles en dehors de l'activité principale payées aux salariés non résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes dépassant en totalité 6 mois et non payés par une entreprise totalement exportatrice

²⁷⁷Note commune 2015-3

L'imposition a lieu sur la base du montant annuel brut de la rémunération y compris toutes les primes, les indemnités et les avantages en nature autres que ceux octroyés pour nécessité de service, et ce, après déduction :

- Des retenues obligatoires effectuées par l'employeur en vue de la constitution de rentes, de pensions de retraite ou pour la couverture de régimes obligatoires de sécurité sociale au profit d'une caisse sociale tunisienne,
- Des frais professionnels fixés forfaitairement à 10% du reliquat avec un plafond de 2000 dinars après déduction de ces retenues.

Aucune déduction pour situation et charges de famille n'est admise s'agissant de non résident.

1.5.6.2. Traitements, salaires, et rémunérations occasionnelles ou accidentelles en dehors de l'activité principale payées aux salariés non résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois et cas particuliers de l'article 14 de la loi 2017-8

Les traitements, salaires, rémunérations, indemnités et avantages y compris les rétributions provisoires ou accidentelles servis en dehors de leur activité principale au sens de l'article 53 du code de l'IRPP et de l'IS servis aux salariés non résidents²⁷⁸ qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois, sont soumis à une retenue à la source libératoire au taux de 20% de leur montant brut majoré des avantages en nature selon leur valeur réelle.²⁷⁹

Par ailleurs, le salarié recruté conformément aux dispositions de l'article 14 de la loi n° 2017-8 du 14 février 2017 portant refonte du dispositif des avantages fiscaux, peut bénéficier des avantages prévus par ledit article dont notamment l'imposition forfaitaire au taux de 20%.

Exemple :²⁸⁰

Supposons qu'une entreprise étrangère ait mis à la disposition d'une entreprise tunisienne un formateur pour lui assurer des actions de formation au profit de son personnel au cours des mois de janvier et de février 2014 moyennant une rémunération mensuelle brute de 7000 D.

Dans ce cas, et étant donné que la durée de travail du formateur mis à la disposition ne dépasse pas 6 mois en Tunisie, les rémunérations qui lui sont servies à ce titre sont soumises à une retenue à la source libératoire au taux de 20%, et ce, comme suit :

- ❑ mois de janvier 2014 : 7.000 D x 20% = 1.400 D
- ❑ mois de février 2014 : 7.000 D x 20% = 1.400 D
- ❑ Total des retenues : 2.800 D

1.5.6.3. Salariés travaillant pour une période inférieure à l'année

Il convient de calculer la retenue à la source annuelle sur la base du salaire rapporté à l'année que le salarié aurait obtenu s'il a travaillé pendant une année entière, indépendamment des causes à l'origine de travail pour une période inférieure à l'année. Ainsi, la retenue mensuelle est obtenue en divisant l'impôt annuel calculé sur la base du revenu global annuel net imposable par le nombre de paies dans l'année.

1.5.6.4. Salariés travaillant pour une année à temps partiel ou à temps variable

Il convient en premier lieu de calculer le salaire annuel que le salarié aurait réalisé s'il travaillait une année entière à plein temps. Dans ce cas, la retenue mensuelle est égale à la retenue à la source annuelle calculée sur la base du revenu global annuel net divisée par le nombre de paies dans l'année. Il convient ensuite de calculer la retenue à la source sur le

²⁷⁸ Au sens de la législation fiscales en vigueur ou des conventions de non double imposition

²⁷⁹ Cette mesure s'applique aux personnes physiques qui n'ont pas la qualité de résidents en Tunisie au sens de la législation fiscale en vigueur ou des conventions de non double imposition et qui ont la qualité de salariés au titre de leur emploi en Tunisie.

²⁸⁰ Texte n° DGI 2014/04– Note commune n° 04/2014

salaires payés effectivement et ce, par le calcul de la retenue à la source correspondant à chaque heure de travail et de la multiplier par le nombre d'heures travaillées effectivement dans le mois comme suit :

Impôt annuel / 12 x Nombre d'heures effectives de Nombre d'heures de travail en régime à plein temps travail durant le mois²⁸¹

1.5.6.5. Taux de la retenue à la source sur les rémunérations occasionnelles payées aux salariés et aux pensionnés

1.5.6.5.1. Pour les salariés

La retenue à la source diffère selon que les rémunérations sont payées par le même employeur ou par une autre personne.

Rémunérations payées par le même employeur

Il s'agit d'une paie occasionnelle et doit être soumise à la retenue à la source en tant que telle, nonobstant la nature du service pour lequel elle a été payée (formation, représentation dans un conseil d'administration...).

Dans ce cas, la retenue à la source exigible sur la rémunération occasionnelle en question est égale à la différence entre l'impôt sur le revenu annuel tenant compte de la rémunération occasionnelle et l'impôt sur le revenu annuel ne tenant pas compte de ladite rémunération,

Rémunération payée par une autre personne

Dans ce cas, il s'agit de rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale. La retenue à la source doit être effectuée au taux de 15% de leur montant total, et ce, conformément au paragraphe II bis de l'article 53 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.²⁸²

1.5.6.5.2. Pour les retraités

La retenue à la source s'effectue dans tous les cas au taux de 15% du montant brut de la rémunération. Toutefois et dans le cas où la rémunération relève des honoraires dans le cadre de l'exercice d'une activité indépendante dont les bénéfices sont déterminés sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, le taux de la retenue à la source est ramené à 5% ou à 2.5% lorsqu'il s'agit d'une opération d'exportation.²⁸³

1.5.7. Cession d'immeubles par les personnes morales non résidents²⁸⁴

Conformément à la législation fiscale en vigueur, la plus-value réalisée par les personnes morales non résidentes non établies en Tunisie au titre de la cession des immeubles non exploités en Tunisie et ne figurant pas dans un actif professionnel en Tunisie est soumise à l'impôt comme suit :

Cas où la cession serait faite au profit des personnes tenues d'effectuer la retenue à la source

Dans le cas où la cession est faite aux personnes morales ou aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel ou aux personnes réalisant des bénéfices non commerciaux selon l'assiette forfaitaire, l'impôt sur les sociétés au titre de plus value immobilière est dû par voie de retenue à la source au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte. Cette retenue est libératoire de l'IS.

Toutefois, la société cédante peut opter pour le dépôt d'une déclaration de cette plus-value et pour le paiement de l'IS au taux de 25% de la plus-value réalisée. Dans ce cas, la retenue à la source opérée au taux de 15% du prix de cession est déductible de l'IS dû sur la plus-value, et l'excédent est restituable sur demande.

Cas où la cession serait faite au profit des personnes non tenues d'effectuer la retenue à la source

Dans ce cas, la société cédante est tenue de déposer une déclaration de l'IS au titre de la plus value provenant de la cession. L'impôt exigible serait dû au choix de la société cédante soit au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte soit au taux de 25% de la plus value réalisée.

²⁸¹ Prise de position (628) du 9 mars 2017

²⁸² Il va sans dire que dans les deux cas, la rémunération doit faire partie du revenu annuel dans la catégorie des traitements, salaires, pensions et rentes viagères, et la retenue à la source correspondante est déductible de l'impôt dû sur le revenu annuel.

²⁸³ Note commune 2015-12

²⁸⁴ La loi de finances pour l'année 2014 a subordonné l'enregistrement des actes portant cession des immeubles par une personne non résidente non établie en Tunisie à une autre personne non résidente par la présentation de l'acquéreur d'une attestation délivrée par les services des impôts compétents justifiant le paiement par le cédant de l'impôt dû au titre de la plus-value réalisée à ce titre.

1.5.8.Cession d'actions ; parts sociales et parts des fonds par des PM ou PP non résidentes:

Est soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés la plus value réalisée par les non résidents-non établis en Tunisie de la cession ou de la rétrocession d'actions, de parts sociales et de parts des fonds prévus par la législation les régissant et des droits y relatifs par voie de retenue à la source calculée sur la plus value²⁸⁵ au taux de 10% pour les personnes physiques, et de 25% pour les personnes morales.

Ladite retenue à la source ne peut excéder dans tous les cas, un plafond déterminé sur la base du prix de cession ou de rétrocession des titres ou des droits susvisés fixé à 2.5% pour les personnes physiques et à 5% pour les personnes morales. Les personnes concernées ont toujours la possibilité d'opter pour le dépôt de la déclaration de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés au titre de la plus value susvisée. Dans ce cas, la retenue à la source opérée est déductible de l'impôt sur la plus value au taux de 10% pour les personnes physiques et au taux de 25% pour les personnes morales. L'excédent d'impôt peut faire l'objet de restitution.^{286 287}

1.5.9.Taux de la retenue de la source applicable aux rémunérations revenant aux délégués médicaux et aux agences de promotion et d'information médicale et scientifique

La question posée a été de savoir le taux de la retenue à la source applicable aux rémunérations revenant aux délégués médicaux et aux agences de promotion et d'information médicale et scientifique en contrepartie des opérations de publicité et de promotion des produits médicaux.

A cette question la note commune n° 21/2016 prévoit que :

Du fait que l'activité du délégué médical et des agences d'information médicale et scientifique est exercée exclusivement par les médecins, les rémunérations leur revenant à ce titre sont considérées honoraires et sont soumises à la retenue à la source au titre de l'IR et de l'IS selon les taux ci-après :

- 15% de leur montant brut pour les personnes physiques soumises à l'impôt au titre de leur activité de délégués médicaux sur la base de l'assiette forfaitaire fixée à 80% de leurs recettes globales.
- 5% de leur montant brut pour les personnes physiques soumises à l'impôt au titre de leur activité de délégués médicaux selon le régime réel et pour les agences de promotion et d'information médicale et scientifique.

Le taux de 5% est ramené à 2,5% lorsque les honoraires sont payés en contrepartie des opérations d'exportation au sens de la législation fiscale en vigueur.

1.5.10. Rémunérations payées en contrepartie de la performance réalisée au profit d'autrui

L'article 29 de la loi de finances pour l'année 2016 a étendu le champ d'application de la retenue à la source au taux de 15% aux rémunérations en contrepartie de la performance réalisée au profit d'autrui. De ce fait, les rémunérations payées aux personnes morales et aux personnes physiques ne réalisant pas d'autres catégories de revenus sont soumises à la retenue à la source de 15% ; ce taux s'applique notamment aux :

- rémunérations payées par les entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant dans le secteur du commerce à leurs distributeurs des produits, marchandises et services en contrepartie de la performance qu'ils ont réalisée pour elle à leur profit et notamment en matière de formation et d'accompagnement des distributeurs,
- rémunérations payées aux intermédiaires en bourse en contrepartie de la performance réalisée au profit de leurs clients.²⁸⁸

1.5.11. Honoraires payés aux bureaux d'études exportatrices

²⁸⁵ La plus-value soumise à la retenue à la source est égale à la différence entre le prix de cession des titres et leur prix d'acquisition. Pour la détermination du prix de cession et du prix d'acquisition, sont déduits tous les frais engagés à l'occasion de l'opération de cession ou d'acquisition y compris le cas échéant la prime d'émission, et ce, sur la base des pièces justificatives.

²⁸⁶ La loi de finances pour l'année 2014 a conditionné la distribution des bénéfices au profit des non résidents non établis nouveaux acquéreurs de titres auprès de personnes non résidentes non établies en Tunisie par la justification du paiement de l'impôt dû par le cédant au titre de la plus value provenant de la cession des titres ou des parts ou des droits y relatifs, par voie de retenue à la source ou par voie de déclaration, ou de son non exigibilité de l'impôt.

²⁸⁷ Note commune n° 4-2014

²⁸⁸ Texte n° DGI 2016/8 – Note commune n° 8/2016

L'article 13 de la loi de finances pour l'année 2007 a réduit le taux de la retenue à la source au titre des honoraires payés en contrepartie d'études réalisées sur le marché local de 5% à 2,5% et ce, pour les bénéficiaires des honoraires dont l'activité est destinée principalement à l'exportation.

Il s'agit des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et les sociétés et groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes et assimilées exerçant dans le cadre de bureaux d'études tels que définis par l'article 1er du cahier des charges relatif à l'exercice de l'activité des bureaux d'études²⁸⁹ approuvé par l'arrêté du ministre de l'équipement et de l'habitat du 17 janvier 2001.

Il s'agit des personnes physiques qui exercent la profession d'ingénieur conseil tel que défini à l'article 1er du cahier des charges relatif à l'exercice de la profession de l'ingénieur conseil approuvé par l'arrêté du ministre de l'équipement et de l'habitat du 17 janvier 2001.

Le taux de 2,5% s'applique dans ce cas sur la base d'une attestation délivrée à cet effet par le bureau de contrôle des impôts compétent justifiant la soumission de ces honoraires à la retenue à la source au taux de 2,5% au lieu de 5%.

Exemple :

Supposons qu'un ingénieur conseil soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, ait encaissé au cours du mois de février 2008 des honoraires en contrepartie d'études en architecture réalisées sur le marché local de 50.000D.

Et supposons que ledit bureau ait réalisé au cours de l'année 2007 un chiffre d'affaires hors taxe sur la valeur ajoutée de 150.000D détaillé comme suit :

- 70.000D en contrepartie d'études en architecture et des tests techniques réalisés et utilisés en Tunisie,
- 80.000D en contrepartie d'études en architecture utilisées à l'étranger.

Dans ce cas, et étant donné que le chiffre d'affaires provenant de l'exportation pour l'année 2007 dépasse 50% du chiffre d'affaires global, les honoraires payés audit ingénieur au cours de l'année 2008 en contrepartie d'études en architecture réalisées sur le marché local sont soumis à la retenue à la source au taux de 2,5%.

1.5.12. Soumission des établissements stables tunisiens des entreprises étrangères qui ne déposent pas la déclaration d'existence à l'impôt par voie de retenue à la source libératoire au taux de 15%

L'article 28 de la loi n° 2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour l'année 2016 a soumis les établissements stables tunisiens des entreprises étrangères qui ne déposent pas la déclaration d'existence à l'impôt par voie de retenue à la source libératoire au taux de 15%.

1.5.13. Régime fiscal applicable aux travailleurs non salariés

Dans une prise de position (1870) du 31 mai 2017, la DGELF a apporté des éclaircissements concernant le régime fiscal applicable aux travailleurs non salariés :

1) En cas d'exercice d'une activité indépendante Les montants payés au profit de travailleurs indépendants dans le cadre de contrats d'ijara (louage) de service ou bien de contrats d'ijara (louage) de production sont assimilés à des montants payés dans le cadre d'une opération de sous-traitance et sont, par conséquent, soumis à l'IR dans la catégorie des BIC, lesdits montants sont en outre soumis à la retenue à la source au taux de 1,5% lorsqu'ils sont égaux ou supérieurs à 1.000 dinars TTC. Dans ce cas, les travailleurs concernés sont tenus de déposer une déclaration d'existence au titre de leur activité et

²⁸⁹²⁸⁹ L'article 1er dudit cahier des charges prévoit que les prestations des bureaux d'études sont notamment :

- les études des projets de génie civile (bâtiments, routes, ports et aéroports, divers réseaux, projets hydrauliques, barrages, unités de traitement des eaux),
- les études relatives au transport,
- les études économiques de tous types,
- les études d'aménagement urbain,
- les études d'ingénierie industrielle,
- les études relatives aux systèmes informatiques.

d'émettre des factures dans le respect des dispositions de l'article 18 du code de la TVA pour toute opération dont le montant dépasse 500 dinars.

2) En cas d'existence de lien de dépendance entre l'employeur et les travailleurs concernés Dans ce cas, les montants payés auxdits travailleurs en contrepartie de leur activité sont soumis à l'IR dans la catégorie des traitements et salaires et, par conséquent, à la retenue à la source à ce titre conformément aux dispositions du code de l'IRPP et de l'IS. En revanche, lorsque le revenu annuel net du travailleur concerné ne dépasse pas 5.000 dinars, le salaire ne sera soumis ni à l'IR ni à la retenue à la source à ce titre.

3) Cas où les travailleurs exercent des activités en sus de leur activité principale Conformément aux dispositions de l'article 53 du code de l'IRPP et de l'IS (paragraphe II bis), les rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale, sont soumises à une retenue à la source au taux de 15% de leur montant total. Par conséquent, au cas où les travailleurs du cas d'espèce (chauffeur de taxi, apprenti coiffeur, artisan titulaire d'une carte professionnelle, tayab, khammas...) exercent une autre activité en sus de leur activité principale, les montants qui lui sont payés à ce titre sont soumis à une retenue à la source au taux de 15% sur la base du montant brut.

1.5.14. Ventes de billets de transport par les agences de voyages

Lorsque l'agence de voyages achète les billets de transport en son nom et pour son compte pour les revendre, la retenue à la source au taux de 1,5% est exigible sur les montants qui lui sont payés lorsqu'ils sont égaux ou supérieurs à 1.000 dinars TTC.

Dans le cas contraire où l'agence de voyages vend les billets de transport pour le compte de la compagnie de transport, aucune retenue n'est à opérer, s'agissant d'une vente pour le compte d'autrui.

Dans tous les cas, lorsque l'agence de voyages facture d'autres services relatifs aux billets de transport, les montants égaux ou supérieurs à 1.000 dinars TTC à ce titre donnent lieu à une retenue à la source au taux de 1,5%.²⁹⁰

1.6. Les principales obligations attachées à la retenue à la source

1.6.1. Obligation de délivrance d'un certificat de retenue à la source

Les débiteurs de sommes soumises à la retenue à la source en application des dispositions de l'article 52 et des dispositions du paragraphe II bis de l'article 53 du code l'IRPP et de l'IS sont tenus de délivrer, à l'occasion de chaque paiement, aux bénéficiaires des sommes en question un certificat de retenue (ou un certificat annuel pour les salaires).

NB : Les personnes qui effectuent pour le compte d'autrui la retenue à la source doivent délivrer aux bénéficiaires des montants soumis à la retenue à la source un certificat de retenue au nom du débiteur effectif des montants objets de la retenue, et ce, à l'occasion de chaque opération de paiement.²⁹¹

1.6.2. Déclaration annuelle des retenues à la source

Les débiteurs susvisés ainsi que les entreprises soumises à l'obligation de facturer l'avance prévue par l'article 51 quater du code de l'IRPP et de l'IS, sont tenus de déposer, contre un accusé de réception, dans un délai n'excédant pas le 28 février de chaque année, au centre ou au bureau de contrôle des impôts ou à la recette des finances dont ils relèvent, une déclaration des sommes visées aux paragraphes I et II de l'article 55 du code de l'IRPP et de l'IS et des avances qu'ils ont facturées avec mention de l'identité complète des bénéficiaires desdites sommes et des personnes ayant fait l'objet de facturation de l'avance.

1.6.3. Déclaration mensuelle ou trimestrielle des retenues à la source

Les retenues opérées à quelque titre que ce soit sont reversées à la recette des finances concernée :

- Par les personnes physiques dans les 15 premiers jours du mois suivant celui au cours duquel elles sont effectuées et dans les 15 premiers jours du mois qui suit chaque trimestre de l'année civile au cours de laquelle ces retenues ont été effectuées, et ce, pour les personnes visées à l'article 44 bis du code (forfaitaires BIC),
- Et par les personnes morales durant les vingt huit premiers jours de ce même mois.

²⁹⁰ DGELF (364) du 12 février 2018

²⁹¹ Note commune n° 12-2015

1.7. Les sanctions liées à la retenue à la source

1.7.1. Sanction du défaut ou de l'insuffisance de retenue à la source sur rémunérations versées aux résidents

Aux termes de l'article 83 du code des droits et procédures fiscaux, est punie d'une pénalité égale au montant des retenues non effectuées ou insuffisamment effectuées, toute personne qui n'a pas retenu l'impôt à la source conformément à la législation fiscale en vigueur ou qui l'a retenu d'une manière insuffisante. Cette pénalité est doublée en cas de récidive dans une période de deux ans.

1.7.2. Sanction pour refus de délivrance d'attestation de retenue à la source

Aux termes de l'article 105 ancien du code des droits et procédures fiscaux, est punie d'une amende de 100 dinars à 5.000 dinars toute personne qui refuse de délivrer une attestation au titre des sommes retenues à la source.

La loi de finances pour l'année 2016 a aggravé la sanction relative au refus de délivrance d'une attestation de RS *en prévoyant une amende égale à 200% des montants retenus et qui n'ont pas fait l'objet de délivrance d'une attestation de retenue à la source*, sans que le montant de l'amende exigible ne soit inférieur à 100 dinars ou supérieur à 5000 dinars

1.7.3. Les pénalités de retard dues en cas de non paiement des retenues à la source dans les délais impartis

Tout retard dans le paiement de tout ou partie de l'impôt entraîne l'application d'une pénalité de retard liquidée au taux prévus par les articles 81 et 82 du CDPF par mois ou fraction de mois de retard.

1.7.4. Sanction pénale liée à la retenue à la source

Aux termes de l'article 92 du code des droits et procédures fiscaux, est punie d'un emprisonnement de 16 jours à 3 ans et d'une amende de 1.000 D à 50.000 D, toute personne qui, ayant retenu l'impôt à la source, n'a pas procédé au paiement des sommes dues au trésor dans un délai de six mois (6 mois) à compter du 1er jour qui suit l'expiration du délai imparti pour leur paiement, et ce, en sus du paiement de l'impôt en principal et des pénalités de retard.

1.7.5. Prise en charge de la retenue à la source libératoire

La retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés qui n'a pas été opérée (ou insuffisamment effectuée), est considérée comme étant à la charge de son débiteur effectif. Ladite retenue est exigible dans ce cas selon la formule de prise en charge de l'impôt suivante :

$$(100 \times \text{Taux de la retenue à la source}) / (100 - \text{Taux de la retenue à la source})$$

Rémunérations et revenus servis aux personnes résidentes ou établies à l'étranger	Taux de la RS sans prise en charge	Taux de la RS avec prise en charge
<input type="checkbox"/> Montants payés à des résidents dans des paradis fiscaux <input type="checkbox"/> Plus value de cession des titres et d'immeubles par les PM	25%	33,33%
<input type="checkbox"/> Traitements, salaires, rémunérations, indemnités et avantages ainsi que les vacances servis aux salariés non résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois <input type="checkbox"/> Revenus de capitaux mobiliers à l'exception des revenus exonérés <input type="checkbox"/> Les jetons de présence.	20%	25,00%
<input type="checkbox"/> Rémunérations et revenus servis aux non domiciliés ni établis, et non réalisés dans le cadre d'un établissement situé en Tunisie ou aux établissements stables tunisiens des entreprises étrangères qui ne déposent pas la déclaration d'existence <input type="checkbox"/> Plus value immobilière réalisée par les PM <input type="checkbox"/> Rémunérations payées aux non résidents et établis en Tunisie pour une période n'excédant pas 6 mois au titre des autres services	15%	17,65%
<input type="checkbox"/> Opérations de montage et plus value de cession de titres par les PP	.10 %	11,1%
<input type="checkbox"/> Intérêts des prêts payés aux établissements bancaires non établis en Tunisie. <input type="checkbox"/> Dividendes <input type="checkbox"/> Travaux de construction <input type="checkbox"/> Cession de titres par PM	.5%	5,26%
<input type="checkbox"/> Cession d'immeubles et de titres par les PP	2,5%	2,64%
Rémunérations et revenus servis aux personnes résidentes ou établies en tunisie	Taux de la RS sans prise en charge	Taux de la RS avec prise en charge
<input type="checkbox"/> Revenus de capitaux mobiliers réalisés par les personnes morales non soumises à l'IS ou qui sont exonérées	20%	25,00%
<input type="checkbox"/> Dividendes distribués par les sociétés aux PP lorsque leur montant dépasse 10 000dinars	.5%	5,26%
<input type="checkbox"/> Rémunérations payés aux jeux aux hasard et de parie	25%	33,33%

La prise en charge de l'impôt dû par un non résident place la rémunération en question hors du champ d'application des conventions fiscales internationales de non double imposition et la rend passible du taux de retenue à la source de droit commun.

En outre :

- Les pénalités de retard viennent s'ajouter au montant dû en principal en cas de paiement en retard.
- Le montant de l'impôt pris en charge est non déductible.

Exemple ²⁹²:

²⁹² Texte n° DGI 2009/46_NOTE COMMUNE N° 18/2009

Soit une entreprise industrielle établie en Tunisie qui a conclu un contrat avec un bureau d'études établi en Espagne en vue de la réalisation d'une étude technique pour son compte.

Supposons que l'entreprise tunisienne ait payé, en date du 20 février 2007, le montant total qui lui a été facturé par le bureau d'études en question soit 20.000DT sans opérer la retenue à la source exigible qui est fixée à 10% du montant brut versé au titre des redevances et ce conformément aux dispositions de l'article 12 de la convention tuniso-espagnole de non double imposition conclue entre les deux pays en date du 12 juillet 1982.

Si on suppose, par ailleurs, que l'entreprise en question ait fait l'objet d'une vérification fiscale approfondie au titre notamment de l'IS et de la retenue à la source pour la période allant du 1er janvier 2006 jusqu'à 31 décembre 2008 et que la notification des résultats de la vérification fiscale ait été faite le 15 février 2009.

Dans ce cas, l'entreprise établie en Tunisie serait redevable du paiement de la retenue non effectuée sur les montants payés au bureau d'études espagnol selon le taux prévu par le droit commun calculé selon la formule de prise en charge, soit : $(100 \times 15) / (100 - 15) = 17,64 \%$, et les pénalités de retard liquidées conformément à la législation en vigueur.

1- retenue à la source due : $20.000 \text{ D} \times 17,64 \% = 3.528 \text{ D}$

2- retard : 24 mois

3- pénalités de retard exigibles : $3.528 \text{ D} \times (1,25\% \times 24 \text{ mois}) = 1058,400 \text{ D}$

4- montant total dû au titre de la retenue à la source non effectuée : $3.528 \text{ D} + 1058,400 \text{ D} = 4586,400 \text{ D}$

1.8. Institution d'une taxe conjoncturelle au profit du budget de l'Etat pour les années 2018 et 2019

L'article 52 de la loi n° 2017-66 du 18 décembre 2017, portant loi de finances pour l'année 2018 a institué une taxe conjoncturelle au profit du budget de l'Etat pour les années 2018 et 2019.

1.8.1. Personnes concernées par la taxe conjoncturelle

La taxe conjoncturelle au profit du budget de l'Etat est due par :

- les banques et les établissements financiers prévus par la loi n° 2016-48 du 11 juillet 2016, relative aux banques et aux établissements financiers à l'exception des établissements de paiement,
- les sociétés d'assurance et de réassurance exerçant leur activité conformément aux dispositions du code des assurances.

1.8.2. Montant de la taxe conjoncturelle

Le montant de la taxe conjoncturelle est fixé à :

- 5% des bénéfices servant de base pour le calcul de l'impôt sur les sociétés dont le délai de déclaration intervient au cours de l'année 2018 avec un minimum de 5.000 dinars,
- 4% des bénéfices servant de base pour le calcul de l'impôt sur les sociétés dont le délai de déclaration intervient au cours de l'année 2019 avec un minimum de 5.000 dinars.

Les bénéfices servant de base pour le calcul de la taxe conjoncturelle, désignent les bénéfices nets servant de base pour le calcul de l'impôt sur les sociétés, soit après déduction notamment des pertes, des amortissements, des amortissements différés en périodes déficitaires et des bénéfices réinvestis déductibles conformément à la législation fiscale en vigueur.

1.8.3. Délais de paiement de la taxe conjoncturelle

La taxe conjoncturelle au profit du budget de l'Etat pour les années 2018 et 2019 est payée dans les mêmes délais et selon les mêmes modalités impartis pour le paiement de l'impôt sur les sociétés.

1.8.4. . Sort de la taxe conjoncturelle

La taxe conjoncturelle n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Le contrôle de ladite taxe, la constatation des infractions et le contentieux y afférents s'effectuent comme en matière d'impôt sur les sociétés.

1.9. Institution d'une contribution sociale de solidarité

La loi n° 2017-66 du 18 décembre 2017, portant loi de finances pour l'année 2018 a institué une contribution sociale de solidarité au profit des caisses sociales.

1.9.1. Personnes concernées par la contribution sociale de solidarité

- les personnes physiques dont les revenus sont soumis à l'impôt sur le revenu selon le barème de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 44 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés,
- les entreprises et les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, ainsi que celles qui en sont exonérées.

Sur la base de ce qui précède, ne sont pas concernées par ladite contribution sociale :

- a. les personnes physiques qui réalisent des revenus non soumis à l'impôt sur le revenu selon le barème de l'impôt sur le revenu,
- b. Les personnes physiques non soumises à l'impôt sur le revenu

1.9.2. Montant de la contribution sociale de solidarité

Le montant de la contribution sociale de solidarité est fixé comme suit :

- Pour les personnes physiques : la différence entre l'impôt sur le revenu déterminé sur la base du barème de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 44 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, en majorant par un point les taux d'imposition applicables aux tranches de revenu prévues par ledit barème et l'impôt sur le revenu déterminé sur la base du barème d'impôt sans la majoration d'un point des taux d'imposition.²⁹³
- pour les entreprises et les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés²⁹⁴ : la différence entre l'impôt sur les sociétés dû selon les taux prévus par la législation en vigueur majorés d'un point et l'impôt dû selon lesdits taux sans majoration d'un point, avec un minimum égal à

- 300 dinars pour les personnes soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 35% ;
- 200 dinars pour les personnes soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 25%, 0% ou 15% ;

²⁹³ . Aussi, et pour les personnes physiques, et étant donné que le montant de la contribution est déterminé sur la base du revenu global annuel net soumis à l'impôt selon le barème de l'impôt sur le revenu, ce montant est déterminé sur la base du revenu global net, soit après imputation des déductions communes à l'instar des déductions au titre de la situation et charges de famille, des montants déposés dans les comptes épargne en actions ou les comptes épargne pour l'investissement, des primes payées dans le cadre des contrats d'assurance-vie et des contrats de capitalisation et des intérêts relatifs aux crédits logement

²⁹⁴ Pour les personnes morales, l'assiette de la contribution sociale de solidarité est égale aux bénéfices nets servant de base pour la détermination de l'impôt sur les sociétés, soit après déduction notamment des pertes, des amortissements, des amortissements réputés différés en périodes déficitaires et des bénéfices réinvestis déductibles conformément à la législation fiscale en vigueur.

- 100 dinars pour les personnes soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%.

- pour les sociétés et les entreprises totalement exonérées de l'impôt sur les sociétés conformément à la législation en vigueur ou celles qui bénéficient de la déduction totale de leurs bénéfices provenant de l'exploitation, nonobstant le minimum d'impôt prévu par l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés : 200 dinars.

1.9.3. Délai de paiement de la contribution sociale de solidarité

La contribution sociale de solidarité est recouvrée dans les mêmes délais et selon les mêmes modalités impartis pour le paiement de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et de la retenue à la source, le cas échéant.

1.9.4. Sort de la contribution sociale de solidarité

La contribution sociale de solidarité n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés. Le contrôle de ladite contribution, la constatation des infractions et le contentieux y afférents s'effectuent comme en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques et d'impôt sur les sociétés.

Chapitre 8 : Liquidation annuelle de l'IS

Section 1: Les retenues à la source

Voir chapitre précédent

Section 2: Les acomptes provisionnels pour les personnes morales

4.1. Personnes morales soumises

A l'exception des exploitants dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche, sont soumises au paiement de trois avances au titre de l'impôt dû en raison de leurs revenus ou bénéfices globaux appelés « Acomptes provisionnels ».

4.2. Base et taux des acomptes provisionnels

4.2.1. Principe général

Les acomptes provisionnels sont payables en trois échéances égales chacune à 30% de l'impôt forfaitaire dû au titre de l'année précédente comme suit :

- 30% du forfait annuel à payer avant le 28 juin,
- 30% du forfait annuel à payer avant le 28 septembre, et
- 30% du forfait annuel à payer avant le 28 décembre.

4.2.2. Exclusion des plus ou moins values de cession de la base des acomptes provisionnels

Ne sont pas prises en considération pour la détermination de l'assiette des acomptes provisionnels la plus-value ou la moins-value résultant de la cession des actifs immobilisés matériels et immatériels et de la cession du portefeuille titres sans que l'assiette des acomptes provisionnels soit inférieure au minimum d'impôt.

Ainsi, il est procédé à la re-détermination des résultats de l'année précédente sur lesquels est calculé l'IS théorique servant de base pour la détermination des acomptes provisionnels et ce par :

1. la déduction de la plus-value provenant de la cession des actifs immobilisés matériels, des actifs immobilisés immatériels et du portefeuille titres réalisée au cours de l'exercice de l'imposition.

2. la réintégration de la moins-value résultant de la cession desdits actifs et desdits titres au cours de l'exercice de l'imposition.

Exemple (NOTE COMMUNE N° 9/2007) :

Soit une société « A » soumise à l'IS au taux de 30%, qui a réalisé des bénéfices nets imposables au titre de l'exercice 2006 de 1.400.000D dont 650.000D une plus-value provenant de la cession de l'un de ses dépôts.

Si on suppose que la société ait enregistré au titre du même exercice une moins-value de 50.000D résultant de la cession d'actions qu'elle détient dans le capital d'une société anonyme, l'IS dû au titre de l'exercice 2006 est calculé comme suit : $1.400.000D \times 30\% = 420.000D$

Toutefois, les acomptes provisionnels dus par ladite société au cours de l'exercice 2007 sont déterminés sur la base des bénéfices nets réalisés sans prise en considération de la plus-value réalisée de la cession du dépôt et de la moins value résultant de la cession d'actions et ce comme suit :

- bénéfices nets imposables 1.400. 000D
- déduction de la plus-value provenant de la cession du dépôt - 650.000D
- réintégration de la moins-value résultant de la cession des actions + 50.000D
- bénéfices nets servant de base pour le calcul de l'assiette des acomptes provisionnels 800.000D
- IS théorique servant de base pour le calcul des acomptes provisionnels $800.000D \times 30\% = 240.000D$
- chaque acompte provisionnel serait de : $240.000D \times 30\% = 72.000D$

4.2.3.Imputation des retenues à la source sur les acomptes provisionnels

Les retenues d'impôt sous forme d'avances prévues par l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS sont déductibles des acomptes provisionnels dus. En cas d'impossibilité d'imputation totale ou partielle, l'excédent est imputable sur les acomptes ultérieurs ou éventuellement sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés.

4.2.4.Imputation des acomptes provisionnels

Les acomptes provisionnels payés au cours d'une année constituent des crédits ouverts sur le trésor public, imputables sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû.

L'excédent non imputé est reportable sur les acomptes provisionnels ou sur l'impôt annuel exigible ultérieurement et il peut faire l'objet d'une restitution.

Section 3- Les avances

5.1. L'avance de sur certaines importations de produits de consommation

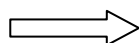
Régime fiscal avant LF2018

L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés font l'objet d'une avance au titre des importations des produits de consommation, figurant à la liste du décret n° 96-500 du 25 mars 1996, au taux de 10% de la valeur en douane des produits, majorée des impôts et droits exigibles.

L'avance est liquidée au taux de 10% sur la base de la valeur en douane des produits, majorée de l'ensemble des impôts, droits et taxes y afférents (droits de douane, droit compensateur provisoire, droit de consommation, taxe sur la valeur ajoutée, redevance de prestations douanières...).

L'avance est déductible des acomptes provisionnels et de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

Apport de la LF2018



Relèvement du taux de l'avance au titre des importations des produits de consommation de 10% à 15% . Cette mesure est applicable du 1er janvier 2018 au 31 décembre 2019 .

Cette disposition ne s'applique pas sur les marchandises à l'importation dont les titres de transport, établis avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2018, justifient leur expédition directe à destination du territoire douanier tunisien, et qui sont déclarées pour la mise à la consommation directe sans avoir été mises sous le régime des entrepôts ou des zones franches.

Cette disposition ne s'applique pas sur les marchandises à l'importation dont les titres de transport, établis avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2018, justifient leur expédition directe à destination du territoire douanier tunisien, et qui sont déclarées pour la mise à la consommation directe sans avoir été mises sous le régime des entrepôts ou des zones franches.

5.2. L'avance payée par les sociétés de personnes

Voir chapitre suivant

5.3. L'avance due par les entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant l'activité de commerce de gros

Les entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant l'activité de commerce de gros²⁹⁵ telles que définies par le numéro 3 du paragraphe II de l'article premier du code de la taxe sur la valeur ajoutée doivent facturer une avance au taux de 1% sur leurs ventes au profit des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ou sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie des bénéficiaires des professions non commerciales.

Ladite avance est calculée sur le montant figurant sur la facture toutes taxes comprises. L'avance n'est pas due sur les ventes de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix.

5.4. L'avance due par les entreprises de production industrielle et celles exerçant dans le secteur du commerce de décompter 3% sur leurs ventes effectuées au profit des acquéreurs distributeurs de marchandises, produits et services d'une valeur totale ne dépassant pas 20.000 dinars par an

L'article 29 de la loi de finances pour l'année 2016 a institué l'obligation pour les entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant dans le secteur du commerce de décompter 3% sur le montant de leurs ventes effectuées au profit des intervenants dans la distribution des marchandises, produits et services.

La base de calcul du décompte de 3% est constituée du montant total porté sur la facture et représentant la contrepartie des ventes des produits et des services y compris les droits et taxes dus sur le chiffre d'affaires, après déduction des remises accordées sur la facture y compris la valeur des biens et des services accordés gratuitement.

La mesure concerne les opérations de vente au profit des acquéreurs distributeurs :

- qui s'adonnent à la vente directe de produits et services, soit ceux qui ne disposent pas de locaux fixes et permanents pour l'exercice de l'activité de vente, laquelle vente s'effectue à travers le déplacement direct aux clients, et
- dont la valeur totale de leurs acquisitions ne dépasse pas 20.000 dinars par an, et - qui ne réalisent pas des revenus relevant de la catégorie BIC au titre d'une autre activité, et

²⁹⁵ Dans une prise de position (320) du 6 février 2017, La DGELF a précisé que les personnes qui procèdent à la revente de produits en l'état au profit d'autres commerçants revendeurs sont réputées commerçants grossistes.

Sur cette base, la DGELF a considéré que les personnes qui ont pour activité exclusive d'approvisionner des prestataires de services, des industriels et autres professionnels, à l'exclusion des commerçants, n'ont pas la qualité de commerçants grossistes au sens fiscal.

- qui n'ont pas déposé la déclaration d'existence au titre de l'activité de vente directe.²⁹⁶

Les montants découlant du décompte de 3% sont libératoires de l'impôt sur le revenu réalisé de la commercialisation des marchandises, produits et services par les acquéreurs distributeurs dans le cadre de l'exercice de l'activité de la vente directe.

Section 4- Régularisation et paiement de l'impôt

Sur justification, les acomptes provisionnels, l'avance et les retenues, autres que libératoires et payés par tout contribuable ou pour son compte au titre d'un exercice, sont imputables sur l'impôt sur les sociétés dû à raison des bénéfices réalisés par l'intéressé ou lui revenant pendant ce même exercice.

L'excédent non imputé est reportable sur les acomptes provisionnels ou sur l'impôt annuel exigible ultérieurement et il peut faire l'objet d'une restitution.

6.1. Paiement de l'IS

6.1.1. Taux de l'impôt sur les sociétés

Les personnes morales tunisiennes ou disposant d'un établissement stable en Tunisie calculent leur IS en appliquant au résultat fiscal calculé à partir du résultat comptable, un taux d'impôt sur les sociétés de 10%, 20%, 25% ou 35%.

6.1.1.1. Le taux de 25%

Les bénéfices réalisés par les personnes morales couvertes par le champ d'application de l'impôt sur les sociétés tel que fixé par l'article 45 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés sont soumis à l'impôt au taux de 25% sauf si un autre taux est applicable.

6.1.1.2. Le taux 20%

Les PME industrielles commerciales ou prestataires de services

La loi de finances 2018 a réduit le taux de 25% à 20% pour les PME industrielles commerciales ou prestataires de services

L'article 15 de la loi n° 2017-66 du 18 décembre 2017 portant loi de finances pour l'année 2018 a favorisé les petites et moyennes sociétés par un taux préférentiel de l'impôt, et ce, par la réduction du taux de l'impôt sur les sociétés exigible de 25% à 20%.

Bénéficiaire de cette réduction, les sociétés dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas

- 1 million de dinars pour les activités de transformation et les activités d'achat en vue de la revente ;
- 500 mille dinars pour les activités de services et les professions non commerciales.

Les seuils des chiffres d'affaires susmentionnés, sont déterminés hors taxes.²⁹⁷

²⁹⁶ Texte n° DGI 2016/8 – Note commune n° 8/2016

Le taux de l'impôt sur les sociétés fixé à 20% s'applique aux bénéfices provenant de l'activité principale ainsi que les bénéfices exceptionnels y rattachés.²⁹⁸

Les sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la Bourse

Les sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis à un taux d'ouverture du capital au public au moins égal à 30%, bénéficient de la réduction du taux de l'impôt sur les sociétés de 35%²⁹⁹ ou de 25% à 20% pendant cinq ans à partir de l'année de l'admission, et ce, à condition que l'opération d'admission soit effectuée au cours de la période allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2019.

L'article 12 de la loi n° 2016-78 du 17 décembre 2016 portant loi de finances pour l'année 2017 a réduit le taux de l'impôt sur les sociétés de 20% à 15%, **et ce, pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 25%** et qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis avec un taux d'ouverture au moins égal à 30%. Ladite réduction est accordée aux opérations d'admission réalisées à partir du 1er janvier 2017, et ce, pour une période de cinq ans à partir de l'année de l'admission.

La radiation des actions des sociétés bénéficiant de la réduction du taux de l'impôt sur les sociétés à 15%, de la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis au cours des cinq années concernées par l'avantage, entraîne le retrait dudit avantage et le paiement du différentiel entre l'impôt dû au taux de 25% et l'impôt dû au taux de 15%, majoré des pénalités calculées selon la législation fiscale en vigueur.

RECAP

²⁹⁷ Dans le cas où le chiffre d'affaires dépasse la limite fixée au cours d'une année déterminée, la société ne bénéficie pas de la réduction du taux de l'impôt sur les sociétés à 20% pour l'année concernée. Toutefois, elle ne perd pas son droit à continuer de bénéficier dudit taux pour l'année ou les années ultérieures dans le cas où la condition du chiffre d'affaires est remplie.

²⁹⁸ Les bénéfices exceptionnels concernés par l'application du taux de l'impôt sur les sociétés fixé à 20% sont les bénéfices visés au paragraphe I bis de l'article 11 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

²⁹⁹ Sont exclues du bénéfice de cette réduction, les entreprises suivantes :

- les opérateurs de réseaux des télécommunications,
- les sociétés de services dans le secteur des hydrocarbures prêtant leurs services au profit des sociétés exerçant dans le cadre de la législation relative aux hydrocarbures,
- les entreprises exerçant dans le secteur de production et de transport des hydrocarbures et soumises à un régime fiscal dans le cadre de conventions particulières et les entreprises de transport des produits pétroliers par pipe-line,
- Les entreprises exerçant dans le secteur de raffinage du pétrole et de vente des produits pétroliers en gros.

Taux IS	Entreprises	Réduction du taux IS selon la date de l'Introduction en bourse	
		Avant 2017	2017-2019
Sociétés soumises à l'IS au taux de 25% N/A		<u>20%</u> ³⁰⁰	15%
Sociétés soumises à l'IS au taux de 35%	Entreprises visées aux sixième, septième, huitième et neuvième tirets du quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 49 du code de L'IRPP et IS	20% ³⁰¹	
	Autres entreprises	35%	

6.1.1.3. Le taux de 10%

Le taux de l'IS est fixé à 10% pour :

- Les entreprises exerçant une activité artisanale, agricole, de pêche ou d'armement de bateaux de pêche
- Les centrales d'achat des entreprises de vente au détail organisées sous forme de coopératives de services régies par le statut général de la coopération ;
- Les coopératives de services constituées entre les producteurs pour la vente en gros de leur production ;
- Les coopératives de consommation régies par le statut général de la coopération ;
- Les bénéfices réalisés dans le cadre de projets à caractère industriel ou commercial bénéficiant du programme de l'emploi des jeunes ou du fonds national de la promotion de l'artisanat et des petits métiers.
- Les bénéfices provenant des opérations d'exportation telles que définies par l'article 68 du présent code sous réserve des mêmes conditions et mêmes exceptions prévues au même article, et ce, pour les bénéfices réalisés à partir du 1er janvier 2014³⁰².
- Les bénéfices provenant des investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement dans le secteur de l'agriculture et de la pêche, et ce, après l'expiration de la période de déduction totale prévue par l'article 65 du code de l'IRPP et de l'IS.³⁰³

³⁰⁰ Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 35% ou de 25% et qui ont procédé à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis au cours de la période allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2016, et ce, selon les conditions susvisées, continuent à bénéficier de la réduction dudit taux à 20% jusqu'à l'expiration de la période de cinq ans à partir de l'année de l'admission.

³⁰¹ La réduction du taux de l'impôt sur les sociétés prévue par l'article 12 de la loi de finances pour l'année 2017 ne peut pas être accordée aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 35% et qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis au cours de la période allant du 1er janvier 2017 au 31 décembre 2019. En effet, lesdites sociétés demeurent éligibles au bénéfice du taux de 20%.

³⁰² En application des dispositions de l'article 10 de la loi n° 2006-80 du 18 décembre 2006, les entreprises en activité avant le 1er janvier 2008 et dont la période de la déduction totale de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exportation n'a pas expiré continuent à bénéficier de la déduction totale jusqu'à la fin de la période qui leur est impartie conformément à la législation en vigueur avant la date précitée.

- Les bénéfices provenant des investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement réalisés dans les zones de développement régional, et ce, après l'expiration de la période de déduction totale prévue par l'article 63 du code de l'IRPP et de l'IS.³⁰⁴

Apport de la LF 2016

En vertu de la LF2016 ; le taux de l'impôt sur les sociétés de 10% prévu par l'article 49 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés et la déduction des deux tiers des mêmes revenus pour les personnes physiques³⁰⁵ ne s'appliquent qu'aux bénéfices provenant de l'activité principale et aux bénéfices exceptionnels y relatifs.

6.1.1.4. Le taux de 35%

Le taux de l'IS est fixé à 35% pour les sociétés suivantes :

- Entreprises exerçant dans le secteur financier
 - Etablissements de crédits³⁰⁶,
 - les établissements de crédit non résidents exerçant dans le cadre du code de prestation des services financiers aux non résidents et ce, pour leurs opérations avec les résidents
 - Sociétés d'investissement prévues par la loi n°88-92 du 2 août 1988 (SICAF, SICAR),
 - les compagnies d'assurance et de réassurance exerçant conformément aux dispositions du code des assurances promulgué par la loi n°92-24 du 9 mars 1992 tel que modifié et complété par les textes subséquents et notamment la loi n°2005-86 du 15 août 2005.³⁰⁷
 - Sociétés de recouvrement de créances.
 - Les assurances mutuelles³⁰⁸
- Les opérateurs de réseaux des télécommunications
- Entreprises exerçant dans le secteur des hydrocarbures
 - Sociétés de services dans le secteur des hydrocarbures prêtant leurs services au profit de sociétés exerçant dans le cadre de la législation relative aux hydrocarbures,
 - Entreprises de production et de transport des hydrocarbures, des entreprises de services dans le secteur des hydrocarbures et des entreprises exerçant,
- Entreprises exerçant dans le secteur de raffinage du pétrole et de vente des produits pétroliers en gros.

Apport de la LF2018

1. Le taux d'IS de 35% a été étendu aux sociétés suivantes :

³⁰³ Loi 2017-8

³⁰⁴ Loi 2017-8

³⁰⁵ L'article 21 de la loi de finances pour l'année 2016 a permis aux personnes physiques qui réalisent des revenus soumis à l'impôt au taux de 10% au niveau des personnes morales de déduire de la base de l'impôt sur le revenu les deux tiers des revenus qu'ils réalisent dans la même catégorie, et ce, à l'instar des bénéfices provenant de l'exportation ; Il s'agit : - des revenus agricoles et de pêche ou d'armement des bateaux de pêche ; - des revenus des activités artisanales ; - des revenus réalisés dans le cadre de projets à caractère industriel ou commercial bénéficiant du programme de l'emploi des jeunes ou du fonds national de la promotion de l'artisanat et des petits métiers....

³⁰⁶ Loi n°2016-48 du 11 juillet 2016 relative aux établissements de crédit

³⁰⁷ À l'exception des sociétés exerçant dans le domaine du courtage en assurance et des sociétés ayant la qualité d'agent d'assurance

³⁰⁸

- Les grandes surfaces commerciales prévues au code de l'aménagement du territoire et de l'urbanisme tel que modifié et complété par les textes subséquents et notamment par la loi n° 2003 -78 du 29 décembre 2003
 - les concessionnaires automobiles
 - les franchisés d'une marque ou d'une enseigne commerciale étrangère prévus à la loi n° 2009-69, à l'exception des entreprises dont le taux d'intégration est égal ou supérieur à 30%.
2. La loi de finances pour l'année 2018 a mis fin à l'exonération des assurances mutuelles de l'IS et les a imposé à l'IS au taux de 35%.

6.1.2. Minimum d'impôt

L'impôt annuel ne doit pas être inférieur à un minimum d'impôt égal à :

- 0,2% du chiffre d'affaires local brut avec un minimum égal à 500 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires pour les sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%.^{309 310}
- 0,1% du chiffre d'affaires dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%³¹¹ ou le chiffre d'affaires réalisé de la commercialisation de produits ou de services soumis au régime de l'homologation administrative des prix et dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6% conformément à la législation et aux réglementations en vigueur avec un minimum égal à 300 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires.

Dans ce cas, le minimum d'impôt de 0,2% ainsi que le minimum d'impôt de 0,1% demeurent exigibles. Ils sont liquidés chacun sur le chiffre d'affaires correspondant. Toutefois, si l'entreprise est soumise au paiement du minimum d'impôt, elle sera redevable seulement du minimum le plus élevé.

Le minimum d'impôt³¹² est majoré de 50% en cas de paiement après un mois de l'expiration des délais légaux.

Le minimum d'impôt ne s'applique pas aux entreprises qui bénéficient de la déduction totale de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exploitation, et ce, durant la période qui leur est impartie par la législation en vigueur. Le minimum d'impôt n'est pas également dû par les entreprises exonérées de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

Exemple :

Supposons qu'une entreprise totalement exportatrice dont la période de déduction totale de ses bénéfices provenant de l'exportation a expiré au 31 décembre 2013, ait réalisé au titre de l'année 2014 un chiffre d'affaires TTC de 8MD dont 1MD provenant des ventes sur le marché local et un bénéfice net global de 625.000D ventilé comme suit :

- Bénéfices provenant des ventes sur le marché local : 125.000D

³⁰⁹ Le minimum d'impôt au taux de 0,2% s'applique au chiffre d'affaires réalisé au titre de l'année 2013 et au titre des années ultérieures et aux recettes réalisées au cours de la même année et au cours des années ultérieures.

³¹⁰ Le droit de déduction du minimum d'impôt de 0,2% est accordé exclusivement aux entreprises qui ont payé ledit minimum d'impôt au titre des résultats de l'année 2013, et ce, de l'impôt exigible au titre des années ultérieures successivement et dans la limite de la cinquième année inclusivement et sans que la déduction aboutisse à un impôt inférieur au minimum d'impôt égal à 0,2% du chiffre d'affaires.

³¹¹ Le minimum d'impôt au taux de 0,1% s'applique au chiffre d'affaires :

- provenant des opérations d'exportation réalisées à partir du 1er janvier 2014 par les entreprises soumises à l'impôt au titre de l'exportation,
- réalisé par les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services aux non-résidents et par les prestataires des services financiers non-résidents et provenant de leurs prestations aux non-résidents à partir du 1er janvier 2014.

³¹² Le minimum d'impôt est exigible par les entreprises cédées ou en cessation d'activité et qui n'ont pas déposé la déclaration de cessation de l'activité prévue par l'article 58 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, le minimum d'impôt susvisé ne s'applique pas aux entreprises nouvelles durant la période de réalisation du projet qui ne doit pas dépasser dans tous les cas trois ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence prévue à l'article 56 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, et ce, dans le cas de non réalisation de chiffre d'affaires.

- Bénéfices provenant de l'exportation : 500.000D

Dans ce cas, l'impôt exigible serait calculé comme suit :

- impôt sur les sociétés sur la base du bénéfice net : $(125.000D \times 25\%) + (500.000D \times 10\%) = 81.250D$

- minimum d'impôt exigible :

* Chiffre d'affaires provenant des ventes sur le marché local : $1MD \times 0,2\% = 2.000D$

* Chiffre d'affaires provenant de l'exportation : $7MD \times 0,1\% = 7.000D$

Dans ce cas, et étant donné que l'impôt sur les sociétés calculé sur la base des bénéfices nets (81.250D) dépasse la somme du minimum d'impôt calculé sur la base du chiffre d'affaires aux taux de 0,1% et 0,2% (9.000D), l'impôt sur les sociétés calculé sur la base du bénéfice serait exigible dans ce cas soit 81.250D.³¹³

6.2. Restitution de l'IS

La restitution constitue un droit accordé par la loi au contribuable afin de récupérer les impôts qui ont été déjà réglés au trésor public sous réserve de satisfaire les conditions requises.

La procédure, et les modalités de restitution ont été prévues par les dispositions des articles 28 et suivants du CDPF et l'article 54 du code de l'IRPP et de l'IS.

Est payée une avance du montant global du crédit d'impôt objet de demande de restitution sans vérification préalable. L'avance est de :

- 35% du crédit d'impôt sur les sociétés pour les entreprises dont les comptes sont légalement soumis à l'audit d'un commissaire aux comptes et dont les comptes, au titre du dernier exercice clôturé pour lequel la déclaration de l'impôt sur les sociétés est échue à la date du dépôt de la demande de restitution du crédit d'impôt, sont certifiés sans que cette certification ne comporte des réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt,

La totalité du crédit d'impôt est restituable pour les sociétés sus-citées qui relèvent de la Direction des Grandes Entreprises en vertu de la législation en vigueur, et ce, à condition de joindre à la demande de restitution du crédit d'impôt un rapport spécial du commissaire aux comptes relatif à l'audit du crédit objet de la demande de restitution. (Ajouté Art 19-2 LF 2014-59 du 26 décembre 2014)

- 15% dans les autres cas.

³¹³ Texte n° DGI 2015/1– Note commune n° 1/2015

Chapitre 9 : Régimes fiscaux spéciaux

Section 1: Régime fiscal d'intégration des résultats

Abrogé par la loi 2017-8

Section 2 : Régime fiscal des sociétés de personnes et assimilés

1.1. Champ d'application

L'expression sociétés de personnes, et entités morales similaires soumises au même régime fiscal couvre:

- les sociétés en nom collectif ; (article 54 du code des sociétés commerciales)
- les sociétés en commandite simple ;
- les sociétés civiles qui ne revêtent pas en fait les caractéristiques de sociétés de capitaux ; (sociétés civiles immobilières, sociétés civiles agricoles...);
- les sociétés en participation ;
- les sociétés de fait dans la mesure où il n'est pas démontré qu'elles présentent les caractéristiques d'une société de capitaux,
- les fonds communs des créances ; (loi 2001-83 du 24 juillet 2001)
- les groupements d'intérêts économiques.

1.2. Régime de la transparence fiscale

Les sociétés fiscalement transparentes sont soumises à l'ensemble des impôts et taxes dus au titre de leurs activités sauf **l'impôt sur les sociétés**.

En effet, ces sociétés ne sont pas directement imposables en leur nom, mais elles transmettent leurs résultats, (bénéfices ou pertes), à leurs associés qui sont imposés pour leur quote-part dans le résultat de la société fiscalement transparente comme s'ils avaient réalisé personnellement ces résultats.

Les résultats des sociétés fiscalement transparentes relèvent de leur catégorie propre lorsqu'ils sont répartis entre les mains d'associés personnes physiques.

Exemples :

- La quote-part dans les résultats d'une société en nom collectif relève pour un associé personne physique de la catégorie des BIC.
- La quote-part dans les résultats d'une société civile immobilière constitue pour une personne physique un revenu foncier.

Ainsi, fiscalement, le résultat fiscal de la société soumise au régime de la transparence fiscale, qu'il soit bénéfice ou perte, est réparti entre chacun des associés suivant sa quote-part dans le capital, sans qu'il ne soit nécessaire que le bénéfice soit effectivement réparti entre les associés ou que le déficit soit effectivement comblé par les associés.

Répartition des charges communes entre les sociétés d'un même groupe

	Dans le cas de la répartition des charges au prix coûtant	Dans le cas de facturation d'une marge bénéficiaire ou de services rendus directement par la société qui répartit les charges ³¹⁴
Au niveau de l'assiette de l'impôt	<p>Société qui répartit les charges Elle comptabilise parmi ses charges déductibles le montant total de la charge sur la base de la facture émise en son nom par le fournisseur et elle comptabilise les charges transférées aux sociétés bénéficiaires des services au titre de remboursement des frais dans le crédit du compte « transfert des charges ».</p> <p>Sociétés bénéficiaires des services Chaque société concernée par la répartition des charges peut déduire sa quote-part des charges objet de la note de débit émise par la société qui répartit les charges communes et ce, du résultat de l'année concernée par ces charges.</p>	<p>Société prestataire des services Les montants facturés par la société prestataire des services aux sociétés bénéficiaires du service sont pris en compte parmi ses produits imposables.</p> <p>Sociétés bénéficiaires des services Les montants facturés par la société prestataire des services sont déductibles pour la détermination de l'assiette imposable des sociétés bénéficiaires des services. Cependant, le montant excédentaire par rapport au service rendu ou en comparaison avec le prix pratiqué par des sociétés indépendantes n'est pas admis en déduction et ce dans le cas où cette majoration entraîne une minoration de l'impôt dû.</p>
Au niveau de la retenue à la source	S'agissant de frais engagés par la société concernée pour le compte des autres sociétés membres du groupe et qui lui ont été remboursés à l'identique, la retenue à la source n'est pas exigible sur les sommes objet de remboursement. ³¹⁵	Dans le cas où les montants objet de la facturation font partie du champ d'application de la retenue à la source tel que fixé par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, la retenue à la source est exigible selon les taux fixés à cet effet, sur la totalité du montant facturé.

Concernant les modalités de répartition des charges communes entre les sociétés d'un même groupe et les documents justificatifs

Les charges supportées par la société mère ou l'une des sociétés du groupe aux lieu et place des autres sociétés membres sont réparties entre toutes les sociétés bénéficiaires des services chacune dans la limite de la quote-part des frais et charges relatifs aux services effectifs dont elle a bénéficié.³¹⁶

³¹⁴ Dans le cas où la société qui répartit les charges facture une marge sur les charges qu'elle a supportées pour le compte des autres sociétés du groupe ou elle est la prestataire effective de service, il ne s'agit pas de répartition de charges mais de facturation de services rendus. A cet effet, toutes les obligations fiscales en matière de facturation, de retenue à la source et de TVA doivent être respectées, et le traitement fiscal de l'opération serait le suivant

³¹⁵ Etant précisé que les paiements aux prestataires de services par la société qui a engagé toutes les charges sont soumis à la retenue à la source conformément à la législation fiscale en vigueur.

³¹⁶ Dans le cas où il est impossible d'affecter les charges correspondant à chaque société, la répartition peut avoir lieu selon une méthode de répartition objective, soit par exemple en se basant sur le chiffre d'affaires de chaque société concernée par la répartition des charges par rapport au chiffre d'affaires de la société qui a supporté toutes les charges. Le chiffre d'affaires pris en considération, dans ce cas, est celui réalisé au cours de l'exercice concerné par la répartition. Dans le cas où la répartition des charges a lieu au fur et à mesure de leur engagement, le chiffre d'affaires mensuel du même exercice peut être adopté.

La répartition peut avoir lieu, également, sur la base la superficie occupée par chaque société pour le cas d'une charge relative à l'occupation de locaux ou sur la base du partage du temps de travail (time sheet) pour le cas des certains services.

La répartition peut avoir lieu, également, sur la base d'une convention conclue entre les sociétés membres du groupe qui doit comprendre notamment le détail des services rendus au profit de la société qui a supporté toutes les charges, des services dont bénéficie chacune des sociétés concernées par la répartition des frais, la clef de répartition adoptée et le cas échéant, les montants facturés au titre des services rendus à la société qui a supporté toutes les charges.

La répartition s'effectue sur la base d'une note de débit pour chaque société, comportant sa quote-part des frais calculée sur la base de l'une des modalités de répartition sus-visées. La note doit être accompagnée d'une copie de la facture émise par le fournisseur à la société qui a supporté toutes les charges.

Cas particulier d'un groupement constitué entre deux sociétés dans le cadre de la réalisation d'un projet

Dans une prise de position (1537) du 25 mai 2016, la DGELF a précisé qu'un groupement constitué entre deux sociétés pour la réalisation d'un projet avec facturation séparée par chaque société membre dans la limite des services qui lui sont confiés et que chaque société reçoit les montants lui revenant dans son propre compte, n'est soumis dans ce cas à aucune obligation comptable ou fiscale, y compris l'obtention d'un matricule fiscal.

Dans ce cas, les bénéfices revenant à chaque société et provenant des services qui lui sont confiés sont pris en considération parmi son résultat fiscal et déclarés sous son identifiant fiscal.

Toutefois, au cas où ledit groupement réalise des services ou bien supporte des charges pour le compte de l'une des deux sociétés, il devient soumis au régime des sociétés de personnes et sera tenu par conséquent, au respect de toutes les obligations comptables et fiscales en vigueur et notamment le dépôt d'une déclaration d'existence, et la tenue d'une comptabilité.

Ledit groupement est tenu aussi dans ce cas de payer une avance au taux de 25% des bénéfices réalisés. Etant précisé que, dans tous les cas, aucune des deux sociétés ne peut déclarer les bénéfices de l'autre société ni du groupement, sous son identifiant fiscal, même s'il s'agit de la société chef de file du groupement.

1.3. Règles fiscales particulières aux sociétés fiscalement transparentes

En plus des exclusions générales du droit à déduction qui s'appliquent à toutes les entreprises, ne peuvent pas être déduits du bénéfice fiscal des sociétés transparentes (Article 14 du code de l'IRPP et de l'IS) :

- Les intérêts des comptes courants servis aux associés,
- Le salaire de l'associé en nom, qu'il occupe la fonction de gérant ou une autre fonction.

En revanche, la rémunération du gérant de société transparente est déductible du résultat fiscal lorsque ce gérant n'est pas associé.

1.4. Obligations des sociétés fiscalement transparentes

1.4.1. Obligation de déposer une déclaration annuelle

Aux termes de l'article 59-III du code de l'IRPP et de l'IS, les sociétés fiscalement transparentes, bien que non imposables en leur nom, sont tenues de déposer une déclaration portant mention de leur résultat fiscal.

Les gestionnaires des fonds communs de créances sont tenus de déposer une déclaration annuelle portant mention des revenus de capitaux mobiliers réalisés, de l'identité des copropriétaires bénéficiaires de ces revenus et soumis à l'impôt en leur propre nom, des montants de la retenue à la source effectuée et des montants de la retenue à la source imputée.

En effet, la retenue à la source supportée par les fonds communs de créances au titre des revenus de capitaux mobiliers est imputable sur la retenue à la source exigible sur les revenus qu'il paie aux copropriétaires.

1.4.2. Avance de 25% au titre du bénéfice fiscal réalisé par la société

Les bénéfices réalisés par les sociétés de personnes et assimilées sont fiscalement censés être mis à la disposition des associés dès leur réalisation et se trouvent en conséquence soumis à l'IR ou à l'IS au niveau des associés ou des membres de l'association au titre de l'année de leur réalisation, même s'ils sont mis en réserves au niveau de la société.

Lorsqu'elle réalise un bénéfice fiscal, la société fiscalement transparente (à l'exception des fonds communs de créances) doit payer lors du dépôt de sa déclaration annuelle des résultats une avance de 25%, calculée sur la base de son bénéfice fiscal, au titre de l'IRPP ou de l'IS dû sur les revenus de leurs associés ou membres.

Toutefois, la répartition des charges communes ne peut pas avoir lieu sur la base d'un taux fixe du chiffre d'affaires de chaque société déterminé à l'avance dans le cadre d'une convention conclue à cet effet.

Ce taux est réduit à 10% pour les bénéficiaires soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% au niveau des associés et des membres conformément au présent code, ainsi que pour les bénéficiaires revenant aux associés et aux membres personnes physiques bénéficiant de la déduction des deux tiers des revenus conformément au présent code.³¹⁷

L'avance faite pour le compte de chaque associé est imputable sur les impôts dus par cet associé. Elle est reportable sans limite et peut, en cas d'excédent d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, faire l'objet d'une demande de restitution.

Lorsqu'une société fiscalement transparente subit des retenues à la source sur ses revenus ou une avance de 10% sur certains produits de consommation importés, les retenues à la source et avances subies par les sociétés de personnes et assimilées viennent en déduction de l'avance de 25% due sur leur bénéfice fiscal. En cas d'excédent non imputé, il est reporté sur les avances dues au titre des années ultérieures. Il peut également être restitué sur demande.

1.5. Prise en compte par l'associé de sa quote-part dans le résultat et imputation de l'avance de 25%

Chaque associé de la société de personnes et assimilées doit intégrer dans sa déclaration annuelle des revenus et résultats sa quote-part dans le résultat fiscal de ladite société.

Corrélativement, il procède à la déduction de l'impôt dû par lui sur ses propres résultats de la quote-part lui revenant dans l'avance de 25% payée par la société fiscalement transparente.

En cas d'excédent non imputé par l'associé, provenant de l'avance de 25%, cet excédent peut faire l'objet de restitution sur demande.

1.6. Dispense des associés personnes physiques des sociétés fiscalement transparentes du paiement des acomptes provisionnels

Les associés personnes physiques des sociétés fiscalement transparentes sont dispensées du paiement des acomptes provisionnels et ce au titre de l'impôt sur le revenu dû sur leur part dans les bénéfices réalisés par ces sociétés.

Section trois : Transactions intra-groupe

2.1. Principe général et apport de l'article 51 de la loi de finances 2010

La théorie des prix de transfert repose sur le principe selon lequel les transactions commerciales et financières internationales entre sociétés liées doivent se conclure dans des conditions de pleine concurrence au même titre que celles qui seraient réalisées entre entités indépendantes.

Dans ce cadre, le code de l'IRPP et de l'IS comporte une nouvelle disposition spécifique en matière des prix de transfert prévue par l'article 48 septies qui s'applique aussi bien aux transactions entre entreprises situées dans des états différents qu'entre entreprises locales. Cet article stipule que : « lorsqu'il est établi pour les services fiscaux l'existence de transactions commerciales ou financières entre une entreprise et d'autres entreprises ayant une relation de dépendance, qui, pour la détermination de leur valeur, obéissent à des règles qui diffèrent de celles qui régissent les relations entre entreprises indépendantes, la minoration des bénéfices découlant de l'adoption de ces règles différentes est réintégrée dans les résultats de ladite entreprise. »³¹⁸

2.2. Conditions d'application de l'article 51 de la loi de finances 2010

La portée de l'article précité est générale. Mais cela suppose que les deux conditions énoncées par la note commune n° 33-2010 soient remplies :

- La démonstration par l'administration fiscale tunisienne de l'existence d'un lien de dépendance entre l'entreprise concernée par le redressement et l'entreprise bénéficiaire du transfert.

³¹⁷ (Modifié Art 2-3 loi n°2017-8 du 14 février 2017 portant refonte du dispositif des avantages fiscaux)

³¹⁸ Face au placement de l'article 51 de la loi de finances 2010 dans un article 48 régissant uniquement les sociétés soumises à l'IS, l'administration fiscale ne peut pas redresser la situation d'une personne physique réalisant des opérations de transfert de bénéfices à travers les dispositions de l'article précité. Il demeure entendu qu'elle peut dans ce cas utiliser la théorie de l'acte anormal de gestion pour réprimer ce transfert.

- L'identification d'un avantage particulier constitutif d'un transfert de bénéfices ayant entraîné une diminution de l'impôt dû et ne relève pas de la gestion normale de l'entreprise.

2.2.1. Les liens de dépendance

2.2.1.1. Dépendance juridique

Au sens large : « Sont considérées entreprises ayant des liens de dépendance, les entreprises ayant des relations spéciales telles que définies par les législations en vigueur.

Sont ainsi considérées sociétés ayant des liens de dépendance notamment les sociétés mères et filiales telles que définies par l'article 461 du code des sociétés commerciales et les entreprises associées et les coentreprises telles que définies par les normes comptables n°36 et 37.

2.2.1.2. Dépendance de fait

La note commune n° 33-2010 distingue deux situations de dépendances de fait :

- Dépendance de fait contractuelle : c'est le cas lorsqu'une entreprise résidente ou établie en Tunisie est liée par un contrat à une entreprise établie à l'étranger qui fixe les règles d'achat et de vente à pratiquer par la première entreprise laquelle devrait aussi lui rendre compte de toutes ses opérations.
- Dépendance de fait découlant des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises : Cette situation doit être prouvée à travers des correspondances entre les deux sociétés ou des comptes rendus périodiques adressés par l'entreprise située en Tunisie à l'entreprise établie à l'étranger.

Selon le conseil d'Etat Français³¹⁹, une dépendance de fait se définit comme étant « la capacité de dicter des conditions économiques défavorables à l'entreprise dépendante mais correspondant à l'intérêt de l'entreprise dominante ou du groupe. »³²⁰

2.2.2. Existence d'un transfert de bénéfices ayant entraîné une minoration de l'impôt dû

2.2.2.1. Apport de l'article de l'article 51 de la loi de finances 2010

Outre l'existence **de liens de dépendance** entre les entreprises, l'administration doit également prouver que les opérations ayant donné lieu aux redressements ne relèvent pas de sa gestion normale et constituent **un transfert de bénéfices** qui a entraîné une **diminution de l'impôt dû**.

Le deuxième paragraphe de l'article 48 précité prévoit l'application des dispositions du prix de transfert dans les cas où il est établi que les prix des transactions pratiquées par l'entreprise concernée diffèrent :

- des prix des transactions pratiqués à l'égard de ses autres clients : il s'agit des comparables internes ;
- ou des prix des transactions pratiqués par les entreprises indépendantes et exerçant une activité analogue : il s'agit des comparables externes.

L'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010 prévoit que le redressement est opéré lorsqu'il y a eu transfert de bénéfices par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente. C'est le cas où le prix des transactions pratiqué par l'entreprise concernée avec ses clients avec qui elle a des liens de dépendance, diffère des prix pratiqués avec ses autres clients ou des prix pratiqués par des entreprises indépendantes exerçant une activité analogue.

Etant précisé qu'aucun redressement n'a lieu s'il n'a pas été démontré que le transfert de bénéfices par les moyens susvisés ou par tout autre moyen a entraîné une minoration de l'impôt sur les sociétés dû.

2.2.2.2. L'analyse de comparabilité

L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes.

Sans être exhaustive, l'OCDE propose une série d'éléments permettant l'analyse de comparabilité. Nous pouvons les classer à partir d'une part de l'examen direct du contrat, et d'autre part du contexte dans lequel la convention a été signée :

- Les caractéristiques des biens cédés ;

³¹⁹ CE 9^{ème} sous section, 18 mars 1994, n° 68799, SA Sovemarco-Europe, Revue de jurisprudence fiscale, 5/1994, n°532, P 290

³²⁰ Les exemples suivants inspirés à partir du guide français relatif au prix de transfert illustrent des cas de dépendance de fait :

- Une entreprise tunisienne qui est liée par un contrat avec une entreprise étrangère qui lui impose le prix de vente;
- Une entreprise qui fabrique en Tunisie des biens sous une marque détenue par un résident étranger sans contrat de licence alors que l'entreprise étrangère achète la totalité de la production de l'entreprise tunisienne et intervient dans la gestion et dans la commercialisation en Tunisie des produits vendus à des clients indépendants.

- Les fonctions exercées ;
- Les clauses contractuelles ;
- Le contexte économique de la négociation ;
- Les stratégies des entreprises.

L'analyse de comparabilité est essentielle à l'application du principe de pleine concurrence et constitue une pierre angulaire en matière de prix de transfert. Cette importance a été concrétisée par l'OCDE suite à la révision de ses principes directeurs en juillet 2010, en introduisant une procédure en neuf étapes, considérée comme acceptable en pratique pour la réalisation de l'analyse de comparabilité et la mise en oeuvre du processus y afférent.

Ces étapes sont les suivantes :

1. Détermination des années à inclure dans l'analyse
2. Analyse de l'ensemble des circonstances du contribuable
3. Examen de la transaction contrôlée et choix de la partie testée
4. Examen des comparables internes existants
5. Identification des sources disponibles d'informations sur des comparables externes dans les cas où de tels comparables sont nécessaires, et appréciation de leur fiabilité.
6. Sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée (Méthode du prix comparable sur le marché libre, Méthode du prix de revente, Méthode du coût majoré, autres méthodes transactionnelles)
7. Sélection ou rejet de comparables potentiels
8. Détermination et réalisation des ajustements de comparabilité
9. Interprétation et utilisation des données recueillies et détermination de la rémunération de pleine concurrence.

2.3. Répression des transferts de bénéfices

En principe, la répression du transfert de bénéfice permet à l'administration fiscale d'imposer les manques à gagner.³²¹ Les bénéfices abusivement transférés sont réintégrés au bénéfice imposable si les conditions susvisées sont satisfaites.

Le transfert des bénéfices expose la société tunisienne dont les bénéfices sont exonérés au paiement des pénalités prévues dans l'article 85 du CDPF qui prévoit que « *si Le défaut de déclaration, dans les délais impartis, des revenus et bénéfices exonérés de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés ou soumis à une retenue à la source libératoire de l'impôt, donne lieu à l'application d'une pénalité au taux de 1 % des revenus et bénéfices concernés.*^{322.} »

En outre, les sommes redressées par l'administration fiscale peuvent être qualifiés de revenus distribués.

Section 4 : Définition et régime fiscal des opérations de financement au moyen des instruments de finance islamique³²³

³²¹ Dans une prise de position (369) du 13 février 2017, la DGELF a rappelé que l'administration fiscale peut régulariser les bénéfices ayant été transférés d'une entreprise à d'autres entreprises ayant avec elle une relation de dépendance par leur réintégration aux résultats de ladite entreprise, du fait de l'existence de transactions dont la détermination de la valeur obéit à des règles qui diffèrent de celles qui régissent les relations entre entreprises indépendantes.

La régularisation suppose obligatoirement la réunion des conditions suivantes :

- l'existence d'un lien de dépendance entre les deux sociétés,
- le prix pratiqué par la société mère avec ses filiales diffère du prix pratiqué avec les autres entreprises indépendantes,
- les transactions ont abouti à la minoration du montant de l'impôt exigible.

Par conséquent, et pour le cas précis, dès lors qu'il existe un lien de dépendance, que des transactions sont réalisées entre des sociétés appartenant au même groupement, que les prix de vente pratiqués par la société tunisienne membre du groupement au profit d'autres sociétés du même groupement sont nettement inférieurs aux prix pratiqués entre des sociétés indépendantes, et dès lors que cette politique de prix aboutit à une minoration de l'assiette imposable et par conséquent à une minoration de l'impôt exigible, pour toutes ces raisons, la DGELF a précisé que l'administration peut procéder à la régularisation des bénéfices minorés et ce, conformément à l'article 48 septies du code de l'IRPP et de l'IS.

³²² Cette pénalité s'applique, pour les entreprises bénéficiaires du régime fiscal de l'exportation totale, à compter du premier jour du quatrième mois suivant celui au cours duquel prend fin le délai imparti pour la déclaration des revenus et bénéfices.

³²³ Texte n° DGI 2016/28– Note commune n° 28/2016

Les lois de finances pour les années 2012, 2014 et 2016 ont institué le régime fiscal des différents instruments de financement islamique, il s'agit des contrats d'ijâra, de vente Murabaha, d'Istisna'a, de Salam et de Mudharaba. Egalement, les lois de finances pour les années 2014 et 2016 ont institué le régime fiscal des opérations objet de Sukuks.

:

3.1. Opérations de financement au moyen des contrats : - d'Ijâra, de Murabaha, d'Istisna'a, de vente Salam, de Mudharaba.

il s'agit contrats relatifs à certaines opérations de financement au moyen d'instruments islamiques réalisés par les établissements de crédit et les institutions de micro-crédits prévus par la législation les régissant :

3.1.1. Définition des opérations

Opération	Définition
Opération objet d'un contrat d'ijâra	Le contrat d'ijâra est un contrat par lequel un financier achète des biens meubles ou immeubles... et les loue à un client pour une période déterminée en contrepartie de paiements effectués dans des délais déterminés avec option d'acquisition par le client au cours ou au terme du contrat.
Opération objet d'un contrat de vente murabaha	Le contrat de murabaha est un contrat, par lequel un financier acquiert à la demande d'un client, des biens meubles ou immeubles en vue de les lui revendre à un prix payable à terme moyennant des paiements échelonnés pour une période donnée et un prix convenu entre les parties. Le contrat de vente conclu entre le financier et son client, prévoit notamment l'objet de la vente, le prix de revient, la marge bénéficiaire, le prix de vente et les délais de paiement.
Opération objet d'un contrat d'istisna'a	Le contrat d'istisna'a est un contrat par lequel un financier se charge de réaliser pour le client un bien meuble ou immeuble en supportant tous les coûts nécessaires pour l'exécution de l'opération. Le contrat doit comporter une description et une définition du produit à réaliser comme il a été convenu entre les deux parties, les modalités du paiement sont déterminées par l'accord passé entre les deux parties.
Opération objet d'un contrat salam	Le contrat salam est un contrat de vente à terme d'un bien du financier au client avec paiement immédiat c'est une opération de vente dont le prix est avancé et le produit est livré ultérieurement, à une date fixée d'avance. L'établissement financier peut après la réception du produit objet du premier contrat de vente salam le vendre dans le cadre d'un autre contrat de vente salam parallèle conclu avec un acheteur portant sur un produit bien déterminé qui doit être de même nature et avoir les mêmes caractéristiques que celui du premier contrat de vente salam.
Opération objet d'un contrat de mudharaba	C'est un contrat d'association entre l'apporteur du capital (Rab Almal) d'un côté et l'apporteur du capital travail (Mudhareb) de l'autre côté, par lequel l'apporteur du capital met à la disposition du moudhareb le capital pour en disposer et l'investir en vue de se partager les bénéfices en découlant. Le contrat fixe les engagements de chacune des parties et la marge bénéficiaire de chacune. L'apporteur du capital supporte la perte tant qu'il n'a pas été établi que le moudhareb a failli à ses engagements contractuels.

3.1.2. Régime fiscal des opérations³²⁴

3.1.2.1. Régime fiscal Au niveau de l'établissement financier en matière de retenue à la source

3.1.2.1.1. Cadre général

Les acquisitions réalisées par l'établissement financier et faisant partie du champ d'application de la retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS au taux de 1,5% ou de 2,5% sont soumises à ladite retenue conformément à la législation fiscale en vigueur.

3.1.2.1.2. Cas d'acquisitions objet de contrat de vente murabaha pour le compte des personnes non habilitées à effectuer la retenue à la source

Les acquisitions réalisées par l'établissement financier et objet d'un contrat murabaha ne sont pas soumises à la retenue à la source lorsqu'elles sont faites pour le compte d'un client non habilité par l'article 52 du code de l'IR et de l'IS à effectuer la retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS, il s'agit d'un client soumis à l'impôt forfaitaire ou un particulier.

3.1.2.2. Au niveau du client

3.1.2.2.1. Les contrats d'ijâra

Le régime fiscal des opérations objet des contrats d'ijâra est le même que celui des opérations objet des contrats de leasing ; il se présente comme suit :

3.1.2.2.1.1. Déduction des amortissements relatifs à l'actif objet du contrat d'ijâra

Les amortissements constitués par les entreprises qui exploitent des actifs immobilisés dans le cadre des contrats d'ijâra sont déductibles pour la détermination du résultat imposable.³²⁵

3.1.2.2.1.2. Déduction de la charge relative au contrat de la location

A l'instar des charges financières relatives aux acquisitions des actifs par voie de leasing, la marge bénéficiaire de l'établissement financier constituée par la différence entre le prix de revient de l'acquisition de l'actif par l'établissement financier et objet du contrat d'ijâra et le montant global des loyers dudit actif constitue une charge déductible pour la détermination du résultat des exercices couverts par la location soit selon la période du contrat indépendamment de la période retenue pour la déduction des annuités des amortissements.

3.1.2.2.1.3. Assiette de la TCL

³²⁴ Le régime fiscal des opérations objet des contrats de financement islamique, tant au niveau de l'établissement financier qu'au niveau du client ne s'applique que lorsque l'établissement financier est un établissement de crédit ou une institution de micro-crédit prévus par la législation les régissant.

³²⁵ Il s'agit des actifs immobilisés amortissables et non exclus du droit de déduction des amortissements par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés tels que les terrains, les fonds de commerce et les véhicules de tourisme dont la puissance fiscale est supérieure à 9 chevaux vapeurs, autres que celles qui constituent l'objet de l'exploitation.

Les amortissements s'appliquent sur la base du prix de revient d'acquisition par l'établissement financier majoré de toutes les dépenses justifiées et nécessaires pour la mise en service des actifs, qu'elles soient engagées par l'établissement financier ou par l'exploitant des actifs, tels que les commissions, les frais d'actes, les honoraires des architectes, les frais de démolition et de viabilisation, les frais de préparation du site, de livraison et d'installation. Toutefois cette base ne comprend pas la taxe sur la valeur ajoutée déductible.

L'amortissement est calculé à partir de la date de mise en service des actifs par l'entreprise exploitante. Les annuités d'amortissement déductibles sont déterminées sur la base de la durée prévue par le contrat d'ijâra. Elle est déterminée en fonction du quotient suivant : prix de revient d'acquisition durée du contrat d'ijâra 13 Toutefois, la durée prise en compte pour le calcul des amortissements ne doit pas être inférieure à la durée minimale fixée en fonction de la nature des actifs d'ijâra par le décret n°2008-492 à

: - 7 ans pour les constructions à l'exception de la valeur des terrains,

- 4 ans pour les matériels, machines et équipements,

- 3 ans pour le matériel de transport.

Dans le cas où le montant des amortissements calculés comme ci-dessus dépasse les amortissements enregistrés en comptabilité, le différentiel d'amortissement n'est admis en déduction de l'assiette imposable que dans le cas où le montant des amortissements déduits et le montant des amortissements enregistrés en comptabilité sont portés au tableau d'amortissement et au livre d'inventaire.

Etant précisé que les annuités d'amortissement calculées tel que mentionné ci-dessus sont des annuités maximales et l'entreprise exploitant les actifs dans le cadre du contrat d'ijâra reste dans tous les cas habilitée à déduire des annuités inférieures sous réserve de respecter les mêmes annuités pour toute la durée d'utilisation des actifs.

Etant précisé, également, que la quote-part des loyers correspondant au remboursement du coût de revient n'est pas déductible.

La marge bénéficiaire tel que sus -indiqué tout comme les intérêts relatifs aux contrats de leasing constitue l'assiette de la TCL .En aucun cas le remboursement du principal n'entre dans l'assiette de la TCL.

3.1.2.2.2. . Les autres contrats : (Murabaha, Istisna'a, Salam) : Retenue à la source

Tous les montants payés par le client à l'établissement financier en exécution des contrats de financement sus –indiqués ne sont soumis ni à la retenue à la source au titre de l'IS ni à la retenue à la source de 25% au titre de la TVA

3.2. Les opérations objet de Sukuk islamique

Le cadre législatif des opérations d'émission de Sukuks islamiques a été institué par la loi n° 2013-30 du 30 juillet 2013.

3.2.1. Définition des opérations objet des Sukuks

Le Sukuk est un produit financier adossé à un actif tangible et à échéance fixe qui confère un droit de créance à son propriétaire. Celui-ci reçoit une part du profit attaché au rendement de l'actif sous-jacent.³²⁶

3.2.2. Régime fiscal des opérations objet des Sukuks

3.2.2.1. En matière de retenue à la source

Les montants payés dans le cadre d'opérations objet de Sukuks ne subissent la retenue à la source ni au titre de l'impôt sur les sociétés, ni au titre de la TVA, le cas échéant.

3.2.2.2. En matière d'impôts directs

Les revenus des Sukuks constituent des revenus de capitaux mobiliers soumis à la retenue à la source selon les taux prévus par le droit commun, ou selon les taux prévus par la convention de non double imposition conclue par la Tunisie et le pays de résidence du bénéficiaire du revenu.

Les revenus des Sukuks émis en devises ou en dinars convertible sont exonérés d'impôt, et par conséquent, de la retenue à la source quel qu'en soit la qualité du souscripteur, personne physique ou personne morale, résident ou non-résident.

Section 5: Régime fiscal des entreprises de promotion immobilière³²⁷

4.1. Au niveau des entreprises de promotion immobilière³²⁸

4.1.1. Les ventes d'immeubles

Les entreprises de promotion immobilière sont soumises à l'impôt sur les sociétés conformément à la législation en vigueur. Ainsi, leurs produits sont pris en considération pour la détermination de leur assiette imposable selon les principes ci-après :

- si la construction n'est pas réalisée selon les demandes de l'acquéreur : Les produits à prendre en considération sont ceux réalisés au titre de l'année au cours de laquelle a eu la livraison des immeubles aux propriétaires, laquelle livraison est matérialisée notamment par le contrat portant transfert de la propriété, l'attestation de remise des clés ou le PV d'occupation, le cas échéant

³²⁶Le Sukuk est ainsi un produit financier qui a une échéance fixée d'avance et est adossé à un actif permettant de rémunérer le placement. Les Sukuks sont structurés de telle sorte que leurs détenteurs courent un risque « de crédit » et reçoivent une part de profit et non un intérêt fixe. Les produits sous-jacents des Sukuks peuvent être représentés par des contrats tels l'Ijara, la Musharaka ou la Mudharaba

³²⁷Texte n° DGI 2016/17 – Note commune n° 17/2016

³²⁸ Dans une prise de position (2484) du 25 août 2016, la DGELF a précisé que les coûts d'emprunt supportés par une société de promotion immobilière pour le financement de l'acquisition d'un terrain destiné pour la construction d'un immeuble ne peuvent pas être incorporés au coût dudit terrain dès lors que les travaux de construction ne sont pas entamés, les travaux d'architecture ne sont pas exécutés et les autorisations nécessaires ne sont pas obtenues.

En revanche, les charges financières supportées dans ce cadre ouvrent droit à déduction du résultat comptable de l'année au cours de laquelle elles sont supportées

- si la construction est réalisée selon les demandes de l'acquéreur : Il s'agit dans ce cas d'une prestation de service, et les produits à prendre en considération sont ceux réalisés sur la base de l'avancement des travaux. C'est ainsi que les produits d'une année donnée doivent correspondre à la quote-part des travaux réalisés au cours de la même année.

4.1.2. Opération de livraison à soi-même d'immeubles

L'opération de livraison d'immeubles à soi-même par les promoteurs immobiliers entraîne la réalisation de produits qui doivent être pris en considération pour la détermination du résultat fiscal soumis à l'impôt au titre de l'année de la livraison à soi-même, et ce, sur la base du prix de revient de la construction.

Les amortissements relatifs auxdits immeubles déductibles de l'assiette imposable sont calculés sur la même base.

En cas de cession desdits immeubles, le résultat de la cession est pris en considération pour la détermination du résultat soumis à l'impôt de l'année de la cession. Le résultat de la cession est déterminé sur la base de la valeur réelle des immeubles concernés à la date de leur cession

4.1.3. La location d'immeubles

En matière d'impôts directs Les loyers des immeubles sont pris en considération pour la détermination du résultat soumis à l'impôt de l'année au titre de laquelle ils sont devenus acquis

4.2. Régime fiscal des acquisitions d'immeubles auprès des promoteurs immobiliers :

4.2.1. En matière de financement des acquisitions

Les acquisitions de locaux à usage d'habitation par les personnes physiques donnent droit à la déduction de l'assiette imposable des acquéreurs des intérêts payés au titre des crédits immobiliers et de la marge de bénéfice relative aux contrats de vente Murabaha. La déduction s'applique aux montants échus à partir du 1^{er} janvier 2016 et est subordonnée au respect des conditions requises³²⁹

4.2.2. En matière de retenues à la source

La retenue à la source au taux de 2,5% est exigible pour toute acquisition d'immeubles auprès des promoteurs immobiliers, et ce, lorsque la personne qui paie les montants est une personne soumise à l'obligation d'opérer la retenue à la source conformément à la législation fiscale en vigueur, que le paiement soit pour son compte ou pour le compte d'autrui. Toutefois, ladite retenue à la source ne s'applique pas aux montants payés aux établissements de crédit dans le cadre des contrats de vente murabaha, et ce, lorsque les bénéficiaires desdits contrats ne sont pas tenus d'effectuer la retenue à la source ainsi qu'au titre des acquisitions réalisées dans le cadre du mécanisme des sukuku prévus par la législation les régissant.

Section 6 : Régime fiscal des opérations sur le capital ; réévaluation ; et autres opérations spécifiques

5.1. Plus-value et moins-value sur actions propres

Dans une prise de position (731) du 17 mai 2011, la DGELF a précisé que la plus-value résultant de l'annulation par une société de ses propres actions n'est pas imposable et la moins-value qui en résulte n'est pas déductible du résultat fiscal. Sur cette base, le résultat dégagé d'une opération de rachat par une société de ses propres actions n'a aucune incidence sur le résultat fiscal ; Il résulte d'une telle opération seulement une variation des capitaux propres de la société.

5.2. Sort des actions annulées suite à la mise du capital à zéro sans la participation de l'actionnaire à l'augmentation du capital

Dans une prise de position (1487) du 20 décembre 2008, la DGELF a considéré que la mise du capital à zéro qui entraîne l'annulation des titres suivie de la perte de la qualité de l'actionnaire qui ne participe pas à l'augmentation du capital décidée par le tribunal dans le cadre d'une opération de restructuration financière d'une société en difficultés économiques n'aboutit pas à la constatation d'une perte fiscale déductible. La doctrine administrative ne reconnaît la perte qu'en cas de

³²⁹ : - il doit s'agir d'un seul local à usage d'habitation, dont le coût d'acquisition y compris les parties dépendantes et les parties indépendantes même s'ils font l'objet de contrats séparés ne dépasse pas 200.000 Dinars ; - le bénéficiaire du crédit ne doit pas être propriétaire d'un autre local à usage d'habitation à la date de la déduction. Pour plus d'informations à ce sujet, il y a lieu de se référer aux notes communes 18/2015 et 15/2016

cession d'actions ou de liquidation de la société. Or, quand un actionnaire perd sa qualité d'actionnaire suite à la mise du capital à zéro sans qu'il ne participe à la nouvelle reconstitution du capital, il n'a plus aucun actif et la perte paraît, pour lui, évidente. Bien entendu, les personnes qui participent à l'augmentation du capital dans le cadre de la poursuite des activités (loi n° 95-34 du 17 avril 1955) peuvent bénéficier du dégrèvement financier.

5.3. Doctrine administrative relative à la réévaluation libre

Dans une prise de position (1524) du 9 novembre 2010, la DGELF a apporté certaines précisions concernant le régime fiscal de la réévaluation libre :

1- La plus-value de réévaluation libre des éléments d'actif n'est pas imposable à l'IS à condition qu'elle soit comptabilisée dans un compte spécial au passif du bilan intitulé « Réserve de réévaluation libre ». Au cas où ladite réserve est utilisée sous quelle que forme que ce soit (notamment son incorporation au capital, etc...), elle devient imposable au titre des résultats de l'année au cours de laquelle elle est incorporée au capital, dans la limite du montant utilisé.

2- La plus-value de cession des éléments d'actif objet de la réévaluation est déterminée sur la base de la différence entre le prix de cession et la valeur comptable nette fiscale non réévaluée. Ladite plus-value est prise en considération pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice de cession dans la limite de la différence entre son montant global et le montant de la réserve de réévaluation libre ayant subi l'impôt suite à son utilisation sous quelle que forme que ce soit.³³⁰³³¹

5.4. Compensation des pertes avec certains postes du passif du bilan

Les sociétés sont amenées, pour des considérations diverses, à faire disparaître de leur bilan les pertes qu'elles ont subies et ce par compensation avec certains postes du passif du bilan.

A - Pertes compensées par la réduction du capital

Dans ce cas, la réduction du capital ne modifie pas la situation nette de l'entreprise. Elle a pour but d'harmoniser la situation comptable de l'entreprise et sa situation réelle ; en effet, le capital social est aligné sur l'actif réel. Dans pareil cas, le déficit compensé par la réduction du capital ne prive pas l'entreprise du bénéfice du report déficitaire et ce dans les délais et conditions réglementaires. En revanche, les amortissements réputés différés imputés se transforment, dans la limite de la réduction du capital, déduction faite des reports déficitaires ordinaires, en déficits ordinaires et ne sont plus reportables que dans les conditions et limites applicables en matière de report des déficits ordinaires.³³²

B - Pertes compensées par les réserves ordinaires

Sachant que les réserves ordinaires sont des bénéfices qui ont subi l'impôt sur les sociétés, leur compensation ne met pas obstacle à ce que les pertes, bien que ne figurant plus au bilan, demeurent reportables sur les exercices ultérieurs.

C - Déficit imputé sur la réserve spéciale de réévaluation

La réserve spéciale de réévaluation est une réserve latente, c'est-à-dire qui ne correspond pas à un enrichissement réel de l'entreprise. Considérant son caractère latent, l'ancien article 19 du code de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés a préconisé son exonération sous réserve de son incorporation au capital sous rubrique distincte ou de sa configuration au bilan en tant que telle.

A cet effet, la compensation des déficits avec la réserve spéciale de réévaluation, qui disparaît ainsi donc du bilan, pose implicitement la question de sa disponibilité et de sa distribution d'où comme conséquence la perte du report déficitaire pour l'entreprise.

Toutefois, si l'imputation du déficit est effectuée sur la réserve de réévaluation correspondant à des cessions des éléments de l'actif, le report du déficit est possible mais à concurrence de la plus-value de réévaluation exonérée correspondant aux éléments cédés.

D - Déficit viré aux comptes courants des associés

Les sociétés sont parfois amenées, à l'occasion par exemple de l'augmentation de leur capital, à virer les pertes subies aux comptes courants associés.

³³⁰ Dans une prise de position (938) du 15 mai 2015, la DGELF a précisé que la plus-value provenant de la réévaluation d'un immeuble objet d'une expropriation pour cause d'utilité publique, n'est pas prise en compte pour la détermination du résultat imposable à condition de son inscription dans un compte spécial de « Réserve de réévaluation » au passif du bilan, non disponible sauf en cas de cession dudit immeuble réévalué. En cas de cession, la plus-value réalisée est égale à la différence entre le prix de cession dudit immeuble réévalué et son prix d'acquisition. Toutefois, en cas d'utilisation de ladite réserve de réévaluation soit pour augmentation du capital ou bien pour résorption des pertes ou n'importe quel autre motif, la plus-value de réévaluation devient imposable pendant l'année de son utilisation. Dans ce cas, elle devient exonérée d'impôt lors de la cession ultérieure des éléments d'actifs et ce, dans la limite du montant ayant subi l'impôt du fait de l'utilisation de la réserve de réévaluation.

³³¹ Dans une prise de position (1353) du 24 juillet 2004 la DGELF a précisé que la plus-value dégagée par une réévaluation libre, n'ayant pas le caractère de bénéfice réalisé est exclue de l'assiette de l'impôt au titre de l'exercice de sa constatation comptable. Néanmoins, si l'entreprise procède à l'incorporation au capital de la réserve de réévaluation libre ou à sa distribution, ou son imputation sur la moins value réalisée sur ses propres actions, cette dernière devient soumise à imposition. En revanche, les déficits imputés sur la réserve de réévaluation libre demeurent reportables sur les bénéfices des exercices ultérieurs. Toutefois, et en l'absence des résultats reportés, l'imputation des reports déficitaires la rend imposable

³³² DGELF 2185bis du 10 décembre 2003

Il s'ensuit que lorsque les déficits sont virés aux comptes courants des associés, ils ne sont plus considérés comme étant à la charge de la société et qu'en conséquence, ils ne peuvent plus être reportés sur les bénéfices imposables des exercices suivants.

E - Déficit imputé sur les primes de fusion et d'émission

1) primes d'émission : la prime d'émission est la différence entre le prix d'émission de l'action qui équivaut à sa valeur mathématique avant augmentation du capital et sa valeur nominale. Il s'agit d'un droit d'entrée en représentation des réserves antérieurement constituées par l'entreprise.

2) primes de fusion : la prime de fusion est, par rapport à la société absorbante, la différence entre la valeur nette des apports faits à la société absorbante et la valeur nominale du capital augmenté en rémunération de ces apports.

La prime d'émission et la prime de fusion ne s'analysent pas comme des bénéfices mais comme des apports supplémentaires non incorporés au capital lors de leur constitution.

La compensation des déficits avec ces primes est soumise au même régime fiscal que les pertes compensées par la réduction du capital

5.5. Régime fiscal des indemnités accordées aux salariés par prélèvement sur le fonds social

Dans une prise de position (663) du 12 mai 2014, la DGELF a précisé que les indemnités et avantages servis aux salariés par prélèvement sur le fonds social de la société, sur les bénéfices ayant supporté l'impôt ou sur les bénéfices exonérés ne sont soumis ni à l'impôt sur le revenu, ni à la retenue à la source.

5.6. Distribution de la plus-value de cession d'actions comptabilisée en capitaux propres

Il s'agit d'une distribution de bénéfices non soumise à la retenue à la source au titre des bénéfices distribués au cas où la distribution est réalisée par prélèvement sur les fonds propres figurant au bilan de la société distributrice au 31 décembre 2013 et à condition de mentionner lesdits fonds dans les notes aux états financiers déposés au titre de l'année 2013.

Section 7: Régime fiscal des organismes de placement collectif

Sont considérés comme organismes de placement collectif :

- les organismes de placement collectif en valeurs mobilières qui comprennent les sociétés d'investissement à capital variable³³³ et les fonds communs de placement en valeurs mobilières³³⁴ ;
- les fonds communs de créances³³⁵.

1.1. Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières

	SICAV ³³⁶	Fonds communs de placement en valeurs mobilières
IS	Exonération ³³⁷ de l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de leurs produits ³³⁸ .	En dehors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.
Revenus de capitaux mobiliers réalisés	Les revenus de capitaux mobiliers qui sont servis aux SICAV et aux Fonds communs de placement en valeurs mobilières demeurent soumis à la retenue à la source définitive et non susceptible de restitution au taux de 20%. ³³⁹	
Réinvestissement	<p>Les souscriptions au capital des SICAV et aux parts des FCPVM ne donnent pas droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement prévus par la législation en vigueur.</p> <p>sont déductibles de l'assiette de l'impôt, les bénéficiaires réinvestis dans l'acquisition des parts de fonds d'amorçage³⁴⁰ prévus par la loi n°2005-58 du 18 juillet 2005 et des parts des fonds communs de placement à risque³⁴¹ prévus par l'article 22 ter du code des organismes de placement collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 qui emploient leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds d'amorçage conformément à la législation les régissant ³⁴².</p>	

³³³ Les sociétés d'investissement à capital variable sont des sociétés anonymes ayant pour objet unique la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières. Les ressources des sociétés d'investissement à capital variable sont constituées de leurs fonds propres à l'exclusion de toute autre ressource.

³³⁴ Les fonds communs de placement en valeurs mobilières ont été définis, en vertu des dispositions de l'article 10 du code des organismes de placement collectif, comme étant une copropriété de valeurs mobilières qui n'a pas de personnalité morale.

³³⁵ En vertu des dispositions des articles 35 et 36 du code des organismes de placement collectif, le fonds commun de créances est une copropriété qui n'a pas de personnalité morale et qui a pour objet unique l'acquisition de créances saines soient, en vertu de l'article 3 du décret n°2278 du 25 septembre 2001 pris en application dudit code, des créances qui ne sont ni immobilisées ni douteuses ni litigieuses au sens de la réglementation bancaire en vigueur

³³⁷ Article 46 du code de l'IR et de l'IS

³³⁸ Dividendes ; plus value de cessions d'actions

³⁴⁰ Conformément aux dispositions de l'article premier de la loi n°2005-58 du 18 juillet 2005 relative aux fonds d'amorçage, lesdits fonds sont des fonds communs de placement en valeurs mobilières ayant pour objet le renforcement des fonds propres des projets innovants avant la phase de démarrage effectif.

³⁴¹ Conformément aux dispositions de l'article 22 bis du code des organismes des placements collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001, tel que complété par la loi n°2005-105 du 19 décembre 2005 relative à la création des fonds communs de placement à risque lesdits fonds sont des fonds communs de placement en valeurs mobilières ayant principalement pour objet, à l'instar des SICAR, la participation, pour le compte des porteurs de parts et en vue de sa rétrocession, au renforcement des fonds propres des entreprises qui réalisent les projets prévus à l'article 21 de la loi n°88-92 du 2 août 1988, relative aux sociétés d'investissement, telle que modifiée et complétée par les textes subséquents et notamment par la loi n°95-87 du 30 octobre 1995.

³⁴² Le bénéfice de la déduction est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, pour les personnes physiques qui exercent une activité commerciale ou une profession non commerciale et pour les personnes morales,
- la présentation à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés de l'année de la déduction d'une attestation de souscription et de paiement des parts délivrée par le gestionnaire du fonds d'amorçage.

Dividendes revenant aux actionnaires des participations au capital des SICAV et Les revenus des parts du fonds commun de placement en valeurs mobilière ^{343 344}	Régime de droit commun ³⁴⁵
Plus value de cession des actions des SICAV et des parts des FCPVM	<p>Exonéré ou hors champ d'application pour les personnes physiques ³⁴⁶ et imposable pour les personnes morales.</p> <p>N'est pas prise également en considération pour la détermination du bénéfice imposable, la plus value provenant des opérations de cession ou de rétrocession des titres et des droits y relatifs suivants:</p> <ul style="list-style-type: none"> - les parts des fonds d'amorçage prévus par la loi n°2005-58 du 18 juillet 2005 et les parts des fonds communs de placement à risque prévus par l'article 22 ter du code des organismes de placement collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 qui emploient leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds d'amorçage susvisés conformément à la législation les régissant; - les parts des fonds communs de placement à risque souscrites dans le cadre du paragraphe II de l'article 39 septies du code lorsque la cession ou la rétrocession a lieu après l'expiration de la cinquième année suivant celle de la libération des parts, et ce, dans la limite de 50% de la plus value réalisée; - les parts des fonds communs de placement à risque souscrites dans le cadre du paragraphe IV de l'article 39 septies du code.

Exemple : ³⁴⁷

Supposons qu'un fonds commun de placement en valeurs mobilières dont l'actif est constitué d'actions cotées en bourse et de bons du trésor assimilables (BTA) ait réalisé au cours de l'année 2015 les revenus suivants :

- dividendes : 420 000D

- intérêts de BTA : 190 000D

Dans ce cas, les revenus de capitaux mobiliers réalisés par le fonds sont soumis à une retenue à la source libératoire de l'impôt au taux de 20% comme suit : 190 000D x 20% = 38 000D

Les revenus nets seront distribués aux copropriétaires et seront soumis à une RS libératoire pour les copropriétaires personnes physiques et déductibles de l'assiette de l'IS pour les copropriétaires personnes morales.

³⁴³ - l'article 22 de la loi de finances pour l'année 2002 a classé les revenus des parts des fonds communs de placement parmi les revenus distribués tels que définis par l'article 29 du code de l'IRPP et de l'IS

³⁴⁴ Etant donné que la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 a classé les SICAV et les fonds communs de placement en valeurs mobilières dans la même catégorie d'organismes, à savoir les organismes de placement collectif en valeurs mobilières, la loi de finances pour l'année 2002 a étendu le régime fiscal des revenus des participations des actionnaires des SICAV aux revenus attribués aux copropriétaires des fonds communs de placement et provenant de leur participation auxdits fonds.

³⁴⁵ Voir chapitre 7 Paragraphe 1.5.5

³⁴⁶ Paragraphe 17 de l'article 38 du code de l'IR et de l'IS

³⁴⁷ Texte n° DGI 2002/67 – Note commune n° 45/2002

Le fonds commun de placement en valeurs mobilières est une copropriété de valeurs mobilières. Le fonds commun de placement en valeurs mobilières n'a pas la personnalité morale.

1.2. Les fonds communs de créances.

	Régime fiscal
IS	En dehors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.
Revenus de capitaux mobiliers réalisés	ils sont soumis à une retenue à la source de 20% au titre des revenus de capitaux mobiliers. ³⁴⁸
En matière de retenue à la source	Dès lors que les revenus des fonds communs de créances ont été classés parmi les revenus de capitaux mobiliers, ils restent soumis à la retenue à la source prévue par la législation fiscale en vigueur. Dans ce cadre, il y a lieu de préciser que lesdits revenus peuvent supporter la retenue à la source aussi bien au niveau du fonds ³⁴⁹ qu'au niveau des copropriétaires. ³⁵⁰
Sort des retenues à la source effectuées	L'article 26 de la loi de finances pour l'année 2002 a permis aux gestionnaires des fonds communs de créances d'imputer la retenue à la source supportée par le fonds sur la retenue à la source qu'il est tenu d'opérer sur les revenus de capitaux mobiliers qu'il sert aux copropriétaires ³⁵¹ . La retenue à la source opérée par le fonds commun de créances est déductible de l'IR, de l'IS ou des acomptes provisionnels dus par les copropriétaires. En cas d'excédent non imputé, il est restituable sur demande
Réinvestissement	Les souscriptions aux parts des fonds communs de créances ne donnent pas droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement
Revenu des copropriétaires	A l'instar des bénéfices réalisés par les sociétés de personnes et assimilées, les revenus réalisés par les fonds communs de créances sont imposables entre les mains des copropriétaires, et ce, chacun à raison de ses droits dans lesdits fonds (articles 25 et 28 de la loi de finances pour l'année 2002). ³⁵²

³⁴⁸³⁴⁸ Cette retenue est déductible de la retenue à la source au titre des RCM des copropriétaires

³⁴⁹ Le fonds commun de créances peut placer les sommes momentanément disponibles et en instance d'affectation dans les conditions fixées par le décret n° 2001-2278 du 25 septembre 2001 (Exemple : bon de trésor. Ainsi, les revenus de capitaux mobiliers provenant des placements susvisés seront soumis à une retenue

à la source au taux de 20% conformément aux dispositions de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS

³⁵⁰ Le fonds commun de créances réalise dans le cadre de son objet des revenus de capitaux mobiliers. A cet effet, il est tenu d'opérer une retenue à la source au taux de 20% lors de l'attribution de ces revenus aux copropriétaires. Sur cette base, l'article 58 de la loi de finances pour l'année 2002 a dispensé ledit fonds du paiement de l'avance due par les sociétés de personnes et assimilées au taux de 25% des bénéfices réalisés.

³⁵¹ Dès lors que les revenus réalisés par le fonds commun de créances ne sont imposables qu'au niveau des copropriétaires, et afin d'éviter de soumettre doublement lesdits revenus à la retenue à la source, une première fois au niveau du fonds et une seconde fois au niveau des copropriétaires,

³⁵² A cet effet, les copropriétaires seront imposables au titre de leur participation dans le fonds comme suit **Cas où les parts du fonds sont inscrites à l'actif d'une entreprise**

Dans ce cas, les revenus des parts dans les fonds communs de créances y compris le boni de liquidation sont soumis à l'IR dans la catégorie qui correspond à l'activité à laquelle sont rattachées lesdites parts. Pour les copropriétaires personnes morales soumises à l'IS, les revenus des parts ainsi que le boni de liquidation font partie des bénéfices soumis à l'IS

Cas où les parts du fonds ne sont pas inscrites à l'actif d'une entreprise

Revenus distribués par les fonds communs de créances	Les revenus distribués par les fonds communs de créances sont classés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers soumis à l'IS pour les personnes morales et à l'IR dans le cadre du revenu global pour les personnes physiques

Section 8: Règles particulières applicable pour des établissements de crédit

Référence	Dispositions
Article 48 I. Code IRPP et IS	<p>Toutefois, les provisions au titre des créances douteuses et au titre de l'aval octroyé aux clients, constituées par les établissements de crédit prévus par la loi n° 2001-65 du 10 juillet 2001 relative aux établissements de crédit et par les établissements de crédit non résidents exerçant dans le cadre du code de prestation des services financiers aux non résidents promulgué par la loi n°2009-64 du 12 août 2009 et relatives aux financements qu'ils accordent, sont totalement déductibles.</p> <p>Pour la déduction des provisions au titre des créances douteuses par les établissements susvisés et la déduction des provisions au titre des créances douteuses de l'Etat, des collectivités locales et des établissements et des entreprises publics, la condition relative à l'engagement d'une action en justice prévue par le paragraphe 4 de l'article 12 du présent code n'est pas applicable.</p> <p>Les établissements de crédit sus-mentionnés peuvent également déduire les provisions collectives constituées pour la couverture des risques relatifs aux engagements courants et ceux nécessitant un suivi particulier conformément à la réglementation en vigueur, et ce, dans la limite de 1% du total de l'encours des engagements figurant dans leurs états financiers de l'année concernée par la déduction des provisions en question et certifiés par les commissaires aux comptes.</p> <p>La déduction est subordonnée à la production à l'appui de la déclaration de l'impôt sur les sociétés du total de l'encours des engagements courants et de ceux nécessitant un suivi particulier objet de l'encours des provisions collectives, les provisions constituées à ce titre et les provisions déduites pour la détermination du résultat imposable. Les provisions collectives déduites en vertu des dispositions du présent paragraphe sont réintégrées au résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elles sont devenues sans objet. (Ajouté Art. 27 LF 2012- 27 du 29/12/2012)</p> <p>La condition relative à la non continuation par l'entreprise à entretenir des relations d'affaires avec le débiteur prévue par le numéro 3 de l'article 12 du présent code n'est pas exigible pour la déduction des créances abandonnées par les entreprises prêtant des services au public. (Ajouté Art 24 LF 2015-53 du 25/12/2015)</p>
Article 48 VII quaterdecies Code IRPP et IS	<p>Les établissements bancaires peuvent radier de leurs bilans les créances irrécouvrables ayant fait l'objet des provisions requises.</p> <p>Cette opération ne doit pas aboutir à l'augmentation ou à la diminution du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés de l'année de la radiation.</p> <p>La radiation des créances susvisées est subordonnée à la satisfaction des conditions suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - elles doivent avoir fait l'objet d'un jugement,

L'article 27 de la loi de finances pour l'année 2002 a classé les revenus réalisés par le fonds, à savoir les revenus des parts et le boni de liquidation, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. De ce fait lesdits revenus sont soumis dans ce cas à l'IR dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

	<ul style="list-style-type: none"> - elles ne doivent avoir fait l'objet d'aucun mouvement durant au moins une période de deux années à la date de leur radiation (Modifié Art. 18 LF 2001-123 du 28/12/2001) - la décision de radiation doit être prise par le conseil d'administration de l'établissement bancaire, - les créances radiées doivent être enregistrées dans un registre, selon un modèle établi par l'administration fiscale, côté et paraphé par le greffe du tribunal dans le ressort duquel est situé le siège de l'établissement bancaire, - l'établissement bancaire doit joindre à sa déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés, un état détaillé des créances radiées selon un modèle fourni par l'administration fiscale, comportant le montant des créances radiées, le montant correspondant des provisions constituées, l'identité du débiteur et les références des jugements dont elles ont fait l'objet. <p>Les créances radiées et recouvrées sont réintégrées au résultat de l'exercice au cours duquel le recouvrement a eu lieu.</p> <p>Les dispositions prévues au présent paragraphe s'appliquent aux établissements de crédit au titre du leasing et aux établissements financiers de factoring.</p>
Article 48 VII novodecies Code IRPP et IS	<p>Sont admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable des sociétés de leasing, les amortissements financiers relatifs aux équipements, matériel et immeubles objet de contrats de leasing. La déduction a lieu annuellement dans les limites prévues au tableau d'amortissement portant sur le remboursement du principal de la dette objet du contrat de leasing tel que fixé en fonction de la valeur d'acquisition, du montant de l'autofinancement, du taux d'intérêt, de la période de la location et du prix de cession au terme de la période de location.</p> <p>Le montant total déductible des amortissements ne doit pas excéder la différence entre le prix d'acquisition des équipements, matériel et immeubles en question et le prix de cession au terme de la période de location.</p> <p>Le montant total déductible des amortissements financiers en ce qui concerne les équipements, matériel et immeubles objet des contrats de leasing en cours conclus avant le 1er janvier 2000, ne doit pas excéder le prix d'acquisition desdits biens, déduction faite du montant total des amortissements déjà déduits pour la détermination du bénéfice imposable en vertu des dispositions de l'article 12 du présent code et de leur prix de vente au terme de la période de location.</p>
Article 48 VII terdecies Code IRPP et IS	<p>Sont déductibles de l'assiette imposable de l'exercice au cours duquel est intervenu l'abandon, les créances en principal et en intérêts abandonnées par les banques au profit des entreprises en difficultés et ce, dans le cadre du règlement amiable ou du règlement judiciaire prévus par la loi n° 95-34 du 17 avril 1995, relative au redressement des entreprises en difficultés économiques.</p> <p>Le bénéfice de cet avantage est subordonné à la production par l'établissement bancaire, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés, d'un état détaillé des créances abandonnées indiquant le montant de la créance, en principal et en intérêts, l'identité du bénéficiaire de l'abandon et les références des jugements ou des arrêts en vertu desquels a eu lieu l'abandon.</p> <p>En cas de renonciation à l'abandon des créances pour quelque motif que ce soit, les sommes déduites conformément aux dispositions du présent paragraphe sont à réintégrer dans les résultats de l'exercice au cours duquel a eu lieu la renonciation.</p> <p>Les dispositions prévues par le présent paragraphe s'appliquent aux créances et intérêts abandonnés par les établissements financiers de leasing et les établissements financiers de factoring. (Ajouté Art 22 LF 2006-85 du 25/12/2006)</p> <p>La déduction susvisée s'applique aux créances abandonnées par les entreprises autres que celles prévues par les paragraphes précédents, dans le cadre de la loi n° 95-34 du 17 avril 1995, relative au redressement des entreprises en difficultés économiques.</p> <p>Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'entreprise qui a abandonné la créance ainsi que l'entreprise bénéficiaire de l'abandon doivent être légalement soumises à l'audit d'un commissaire aux comptes, et leurs comptes au titre des exercices

	<p>précédant l'exercice de l'abandon et non prescrits doivent avoir été certifiés, sans que la certification par le commissaire aux comptes comporte des réserves ayant une incidence sur la base de l'impôt,</p> <p>- La production par l'entreprise qui abandonné la créance, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés de l'exercice de l'abandon, d'un état détaillé des créances abandonnées indiquant le montant de la créance, en principal et en intérêts, l'identité du bénéficiaire de l'abandon et les références des jugements ou des arrêts en vertu desquels a eu lieu l'abandon.</p> <p>En cas de recouvrement des créances objet de l'abandon, partiellement ou totalement, les sommes recouvrées et qui ont été déduites conformément aux dispositions du présent paragraphe sont à réintégrer aux résultats de l'exercice au cours duquel a eu lieu le recouvrement. (Ajouté Art 36-1 LF 2009-71 du 21/12/2009)</p>
Article 48 VII unicies Code IRPP et IS	<p>Sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable des établissements de crédit ayant la qualité de banque, les créances douteuses dont le montant en principal et en intérêts ne dépasse pas cinquante dinars par débiteur, et ce, sous réserve de la satisfaction des conditions prévues au paragraphe 3 de l'article 12 du présent code.</p>

Section 9: Règles particulières applicable pour les SICAR et les fonds communs de placement à risque

Référence	Dispositions
Article 48 VII quater Code IRPP et IS	<p>Est déductible du bénéfice imposable la plus-value provenant des opérations de cession ou de rétrocession des titres et des droits y relatifs ciaprès cités :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les actions et les parts sociales réalisée pour leur compte ou pour le compte d'autrui par les sociétés d'investissement à capital risque souscrites ou acquises dans le cadre du paragraphe I de l'article 77 du présent code lorsque la cession ou la rétrocession a lieu après l'expiration de la cinquième année suivant celle de la souscription aux actions et aux parts sociales ou de leur acquisition, et ce, dans la limite de 50% de la plus value réalisée; - les actions et les parts sociales, réalisée pour leur compte ou pour le compte d'autrui par les sociétés d'investissement à capital risque souscrites ou acquises dans le cadre du paragraphe III de l'article 77 du présent code.
Article 48 I bis. Code IRPP et IS	<p>Pour la détermination du bénéfice imposable, les sociétés d'investissement à capital risque régies par la loi n° 88-92 du 2 août 1988 relative aux sociétés d'investissement telle que modifiée et complétée par les textes subséquents peuvent déduire les provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des actions et des parts sociales.</p> <p>Pour l'application des dispositions précédentes, les actions et les parts sociales sont évaluées sur la base</p> <ul style="list-style-type: none"> - de la valeur d'après le cours moyen du dernier mois de l'exercice au titre duquel les provisions sont constituées pour les actions des sociétés admises à la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis ; - la valeur intrinsèque pour les autres actions et parts sociales.
Article 77 Code IRPP et IS	<p>I- Sous réserve du minimum d'impôt prévu par les articles 12 et 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles de l'assiette de l'impôt, les revenus ou les bénéfices souscrits au capital des sociétés d'investissement à capital risque prévues par la loi n°8892 du 2 août 1988 relative aux sociétés d'investissement telle que modifiée et complétée par les textes subséquents ou placés auprès d'elles sous forme de fonds à capital risque qui emploient, avant l'expiration du délai fixé par l'article 21 de la même loi, le capital souscrit et libéré ou les montants déposés sous forme de fonds à capital risque, autres que ceux</p>

provenant de sources de financement étrangères ou de ressources du budget de l'Etat, dans la souscription aux actions ou aux parts sociales ou aux obligations convertibles en actions conformément aux limites et aux conditions prévues par l'article 22 de la même loi, émises par les entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux prévus par le présent code au titre du réinvestissement.

La déduction susvisée a lieu dans la limite des montants effectivement employés par la société d'investissement à capital risque conformément aux dispositions du présent paragraphe et sans dépasser le revenu ou le bénéfice imposable.

La déduction des montants effectivement employés par la société d'investissement à capital risque conformément aux dispositions du présent paragraphe, a lieu dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt et nonobstant le minimum d'impôt susvisé, en cas d'emploi par ladite société du capital souscrit et libéré ou des montants déposés sous forme de fonds à capital risque, autres que ceux provenant de sources de financement étrangères ou de ressources du budget de l'Etat, dans la souscription aux actions ou aux parts sociales ou aux obligations convertibles en actions susvisées émises par les entreprises prévues par les articles 63 et 65 du présent code.

Le bénéfice de la déduction prévue au présent paragraphe est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes:

- la présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une attestation délivrée par la société d'investissement à capital risque justifiant l'emploi de ladite société du capital libéré ou des montants déposés sous forme de fonds à capital risque conformément aux dispositions du présent paragraphe, - le non retrait des montants déposés sous forme de fonds à capital risque, et qui correspondent aux montants utilisés conformément aux dispositions du présent paragraphe, pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de leur emploi, - la non réduction par la société d'investissement à capital risque de son capital pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'emploi du capital libéré conformément aux dispositions du présent paragraphe sauf en cas de réduction pour résorption des pertes, - la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises pour les personnes qui exercent une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale telle que définie par le présent code.

II- La déduction prévue au paragraphe I du présent article s'applique, dans les mêmes limites, aux revenus ou bénéfices souscrits et libérés aux parts des fonds communs de placement à risque prévus par l'article 22 bis du code des organismes de placement collectif qui emploient leurs actifs conformément au paragraphe I susvisé ainsi qu'aux parts des fonds communs de placement à risque prévus par l'article 22 ter du même code qui emploient leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds communs de placement à risque précités conformément à la législation les régissant.

Le bénéfice de la déduction prévue au présent paragraphe est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- la présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une attestation délivrée par le gestionnaire des fonds communs de placement à risque justifiant l'emploi des actifs desdits fonds conformément aux dispositions du présent paragraphe, - le non rachat des parts souscrites ayant donné lieu au bénéfice de la déduction pendant cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'emploi par le fonds de ses actifs conformément aux dispositions du présent paragraphe, - la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises pour les personnes qui exercent une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale telle que définie par le présent code.

III- Sous réserve du minimum d'impôt prévu par les articles 12 et 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt, les revenus ou les bénéfices souscrits au capital des sociétés d'investissement à capital risque prévues par la loi n°88-92 du 2 août 1988 relative aux sociétés d'investissement telle que modifiée et complétée par les textes subséquents ou placés auprès d'elles sous forme de fonds à capital risque qui s'engagent à employer, avant l'expiration du délai fixé par l'article 21 de la même loi, 65% au moins du capital libéré et 65% au moins de chaque montant mis à leur disposition sous forme de fonds à capital risque, autre que celui provenant de sources de financement étrangères ou de ressources du budget de l'Etat, pour l'acquisition

ou la souscription des actions ou des parts sociales ou des obligations convertibles en actions conformément aux limites et conditions prévues par l'article 22 de la même loi, nouvellement émises par des entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux prévus par le présent code au titre du réinvestissement.

La déduction a lieu nonobstant le minimum d'impôt susvisé et selon les mêmes conditions lorsque la société d'investissement à capital risque s'engage à employer 75% au moins du capital souscrit et libéré et 75% au moins de chaque montant placé auprès d'elle sous forme de fonds à capital risque, autre que celui provenant de sources de financement étrangères ou de ressources du budget de l'Etat, dans la souscription aux actions ou aux parts sociales ou aux obligations convertibles en actions susvisées nouvellement émises par les entreprises prévues par les articles 63 et 65 du présent code.

La condition relative aux actions, parts sociales et obligations convertibles en actions nouvellement émises n'est pas requise lorsqu'il s'agit d'acquisition de participations au capital des entreprises qui ouvrent droit au bénéfice des avantages fiscaux prévus pour les opérations de transmission au titre du réinvestissement.

Le bénéfice de la déduction prévue au présent paragraphe est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes:

- la présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, de l'attestation de libération du capital souscrit ou du paiement des montants, délivrée par la société d'investissement à capital risque et de l'engagement de la société d'investissement à employer le capital libéré ou les montants déposés sous forme de fonds à capital risque conformément aux dispositions du présent paragraphe, - l'émission de nouvelles actions, - le non retrait des montants déposés sous forme de fonds à capital risque pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de leur paiement, - la non réduction du capital pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit sauf en cas de réduction pour résorption des pertes, - la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises pour les personnes qui exercent une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale telle que définie par le présent code.

IV- La déduction prévue au paragraphe III du présent article s'applique, dans les mêmes limites, aux revenus ou bénéfices souscrits et libérés aux parts des fonds communs de placement à risque prévus par l'article 22 bis du code des organismes de placement collectif qui s'engagent à employer leurs actifs conformément aux conditions prévues au paragraphe III susvisé et aux parts des fonds communs de placement à risque prévus par l'article 22 ter du même code qui emploient 65% ou 75%, selon le cas, au moins de leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds communs de placement à risque précités.

Le bénéfice de la déduction prévue au présent paragraphe est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes:

- la présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une attestation de souscription et de libération des parts délivrée par le gestionnaire du fonds et de son engagement à employer les actifs du fonds conformément aux dispositions du présent paragraphe, - le non rachat des parts souscrites ayant donné lieu au bénéfice de la déduction pendant cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de leur libération, - la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises pour les personnes qui exercent une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale telle que définie par le présent code.

V- Dans le cas de la cession ou de la rétrocession par les sociétés d'investissement à capital risque visées aux paragraphes I et III du présent article, des participations ayant donné lieu au bénéfice des avantages fiscaux, lesdites sociétés sont tenues de réemployer le produit de la cession ou de la rétrocession prévu par l'article 22 de la loi n°88-92 du 2 août 1988 relative aux sociétés d'investissement telle que modifiée et complétée par les textes subséquents selon les dispositions des deux paragraphes précités. De même, et dans le cas de la cession ou de la rétrocession par les fonds communs de placement à risque visés aux paragraphes II et IV du présent article des participations ayant donné lieu au bénéfice des avantages fiscaux, lesdits fonds sont tenus de réemployer le produit de la cession ou de la rétrocession prévu par

l'article 22 quater du code des organismes de placement collectif selon les dispositions des deux paragraphes précités.

VI- Les sociétés d'investissement à capital risque visées aux paragraphes I et III du présent article sont tenues solidairement avec les bénéficiaires de la déduction, chacun dans la limite de la déduction dont il a bénéficié, de payer le montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû et non acquitté en vertu des dispositions des paragraphes précités et des pénalités y afférentes en cas de non emploi du capital libéré et des montants déposés sous forme des fonds à capital risque selon les conditions prévues aux mêmes paragraphes ou dans le cas de réduction de son capital avant l'expiration de la période fixée à cet effet.

Les gestionnaires des fonds communs de placement à risque visés aux paragraphes II et IV du présent article sont tenus solidairement avec les bénéficiaires de la déduction, chacun dans la limite de la déduction dont il a bénéficié, de payer le montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû et non acquitté en vertu des dispositions des paragraphes précités et les pénalités y afférentes en cas de non respect de la condition relative à l'emploi des actifs des fonds conformément aux paragraphes précités ou en cas où il a été permis aux porteurs des parts le rachat de leurs parts avant l'expiration de la période fixée à cet effet.

Section10: Règles particulières applicables pour les assurances

Référence	Dispositions
Article 48 I Quater Code IRPP et IS	<p>II. Sont admises en déduction pour la détermination du bénéfice imposable des entreprises d'assurance ou de réassurance, les provisions techniques, constituées conformément à la législation en vigueur en matière d'assurance :</p> <p>1) en totalité pour les provisions techniques suivantes :</p> <p>a - Les provisions techniques en assurance-vie : - les provisions mathématiques, - les provisions pour frais de gestion, - les provisions pour participation aux bénéfices et ristournes, - les provisions pour sinistres à payer, - les provisions d'égalisation, - les provisions des contrats en unités de compte.</p> <p>b - Les provisions techniques en assurance non-vie : - les provisions pour primes non acquises, - les provisions pour risques en cours, - les provisions pour sinistres à payer, - les provisions d'équilibrage, - les provisions d'égalisation, - les provisions pour participation aux bénéfices et ristournes, - les provisions mathématiques des rentes.</p> <p>2) dans la limite de 50% du bénéfice imposable après déduction des provisions techniques déductibles en totalité et avant déduction des bénéfices réinvestis pour les provisions pour risque d'exigibilité des engagements techniques.</p>

Chapitre 10 : Les obligations fiscales

Code de l'IRPP et de l'IS	Dispositions
Art 55 Code de l'IRPP et IS	<p>I. Les débiteurs de sommes soumises à la retenue à la source en application des dispositions de l'article 52 et des dispositions du paragraphe II bis de l'article 53 du présent code sont tenus de délivrer, à l'occasion de chaque paiement, aux bénéficiaires des sommes en question un certificat de retenue.</p> <p>Ce certificat comporte :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'identité et adresse du bénéficiaire ; - le montant brut qui lui est payé ; - le montant de la retenue à la source ; - le montant net qui lui est payé. <p>Les sociétés et groupements visés à l'article 4 du présent code sont tenus de délivrer, aux associés ou membres, un certificat comportant :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'identité et l'adresse de l'associé ou du membre; - la part dans le bénéfice brut; - le montant de l'avance y relatif; - et la part dans le bénéfice net. <p>II. Toute personne physique ou morale versant des traitements et salaires, des pensions et rentes viagères est tenue de délivrer aux bénéficiaires un certificat annuel comportant outre les indications ci-dessus énumérées :</p> <ul style="list-style-type: none"> - le nombre d'enfants à charge dont il a été tenu compte pour le calcul des retenues ; - le montant des indemnités pour frais d'emploi ; - le détail des avantages en nature ; - le montant des investissements exonérés réalisés par l'intéressé et dont il a été tenu compte pour le calcul des retenues. <p>III. Les débiteurs susvisés ainsi que les entreprises soumises à l'obligation de facturer l'avance prévue par l'article 51 quater du présent code, sont tenus de déposer, contre un accusé de réception, dans un délai n'excédant pas le 30 Avril de chaque année, au centre ou au bureau de contrôle des impôts ou à la recette des finances dont ils relèvent, une déclaration des sommes visées aux paragraphes I et II du présent article et des avances qu'ils ont facturées avec mention de l'identité complète des bénéficiaires desdites sommes et des personnes ayant fait l'objet de facturation de l'avance. (Modifié Art.69 LF 2002-</p>

	<p>101 du 17/12/2002 et Art.37-3 LF 2012-27 du 29/12/2012 et Art. 76 LF 2016-78 du 17/12/2016).</p> <p>En cas de cession ou cessation, la déclaration doit être déposée dans les délais prévus à l'article 58 ci-après du présent code.</p> <p>L'obligation de déclaration prévue par le présent paragraphe s'applique également et selon les mêmes conditions aux entreprises soumises à l'obligation d'appliquer le taux prévu par l'article 51 sexies du présent code. (Ajouté Art 29-5 LF 2015-53 du 25/12/2015)</p> <p>IV. Les personnes qui recouvrent en espèces la contrepartie de la fourniture aux clients de marchandises, de services ou de biens, des montants excédant le seuil fixé par le numéro 11 de l'article 14 et le numéro 6 de l'article 15 du présent code, sont tenues de déclarer lesdits montants avec mention de l'identité complète des clients concernés au niveau de la déclaration visée au paragraphe III du présent article. (Ajouté Art. 35-1 LF 2013-54 du 30/12/2013)</p>
<p>Art 56 Code de l'IRPP et IS</p>	<p>Toute personne qui s'adonne à l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, ou d'une profession non commerciale à l'exception des intervenants dans la distribution des marchandises, des produits et des services visés à l'article 51sexies du présent code ainsi que toute personne morale visée à l'article 45 du présent code est tenue, avant d'entamer son activité de déposer au bureau de contrôle des impôts du lieu de son imposition une déclaration d'existence selon un modèle établi par l'administration. (Modifié Art 29-2 LF 2015-53 du 25/12/2015)</p> <p>La déclaration d'existence doit être accompagnée :</p> <ul style="list-style-type: none"> - d'une copie des actes constitutifs pour les personnes morales ; - d'une copie de l'agrément ou de l'autorisation administrative lorsque l'activité ou le local où elle s'exerce est soumis à une autorisation préalable. <p>Le bureau de contrôle des impôts compétent délivre aux personnes susvisées une carte d'identification fiscale. Les personnes concernées sont tenues de l'accrocher au lieu de l'exercice de l'activité.</p>
<p>Art 57 Code de l'IRPP et IS</p>	<p>Tout document constatant les modifications des statuts, le transfert de siège ou d'établissement, l'augmentation ou la réduction de capital, l'approbation et l'affectation des résultats ainsi que les rapports des commissaires aux comptes et des auditeurs sont déposés auprès du centre ou du bureau de contrôle des impôts dont les intéressés relèvent contre décharge ou par envoi recommandé, dans les trente jours de la date des délibérations de l'assemblée générale qui les a décidés ou qui en a pris connaissance.</p> <p>De même, les personnes morales prévues par l'article 4 du présent code, les sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée et les personnes physiques exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une activité artisanale ou une profession non commerciale sont obligées de déposer auprès du bureau de contrôle des impôts dont elles relèvent une déclaration de changement de l'adresse de l'établissement ou du siège social ou du siège principal selon le mode sus-mentionné dans les trente jours de la date du transfert de l'établissement ou du siège.</p>
<p>Art 58 Code de l'IRPP et IS</p>	<p>I. Dans le cas de cession ou de cessation totale d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou d'une exploitation non commerciale, les bénéfices réalisés dans l'exploitation faisant l'objet de la cession</p>

	<p>ou de la cessation et qui n'ont pas été imposés ainsi que les provisions non encore employées devront l'être au vu d'une déclaration à déposer dans les quinze jours de la cession ou de la fermeture définitive de l'établissement lorsqu'il s'agit de cessation.</p> <p>La carte d'identification fiscale est restituée contre reçu dans les mêmes délais aux services fiscaux compétents dont relève l'entreprise concernée. (Ajouté Art 66 LF 2004-90 du 31/12/2004 et modifié Art 88-1 LF 2013-54 du 30/12/2013)</p> <p>Ce délai est applicable en ce qui concerne les retenues d'impôt non reversées.</p> <p>II. En cas de cession, qu'elle ait lieu à titre onéreux ou à titre gratuit, le cessionnaire est responsable, à concurrence du prix de cession du paiement des droits dû au titre de l'exploitation cédée, solidairement avec le cédant pendant vingt jours à compter de la date de souscription par ce dernier de la déclaration visée au paragraphe I du présent article sauf si le cessionnaire informe par écrit l'administration fiscale de l'opération dans les mêmes délais impartis au cédant.</p> <p>III. Lorsqu'il s'agit de personnes physiques, les impositions établies en cas de cession ou de cessation, en application de la législation en vigueur à cette date, viennent en déduction, le cas échéant, du montant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques calculé ultérieurement à raison de l'ensemble de leur revenu.</p>
<p>Art 59 Code de l'IRPP et IS</p>	<p>I. En vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, toute personne soumise à l'un de ces impôts ou dont elle est exonérée est tenue de souscrire selon le modèle établi par l'administration une déclaration annuelle de ses revenus ou bénéfices ou une déclaration de plus value lorsqu'il s'agit de cas de cessions visées à l'article 27-2 et 3 du présent code et de la déposer à la recette des finances du lieu d'imposition.</p> <p>La déclaration comprend obligatoirement tous les revenus et bénéfices quelque soit leur régime fiscal.</p> <p>I bis. Les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu ou exonérées dudit impôt doivent joindre à leurs déclarations annuelles de l'impôt sur le revenu une déclaration des éléments de leur train de vie y compris ceux concernant les personnes à leurs charges et qui ne déclarent pas leur propre revenu, et ce, selon un modèle établi par l'administration. (Ajouté Art. 42 LF 2016-78 du 17/12/2016).</p> <p>II. Les personnes morales et les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel y compris les personnes tenant une comptabilité simplifiée conformément à la législation comptable des entreprises doivent fournir à l'appui de leur déclaration annuelle : (modifié Art. 82-1 LF 2013-54 du 30/12/2013)</p> <ul style="list-style-type: none"> - les états financiers, - un tableau de détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable, - un relevé détaillé des amortissements, - un relevé détaillé des provisions pour créances douteuses indiquant l'identité du débiteur, la valeur nominale par créance, les provisions constituées et la valeur comptable nette, - un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des stocks indiquant le coût d'origine, les provisions constituées et la valeur comptable nette par catégorie de

stocks,

- un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des actions et des parts sociales indiquant le coût d'origine, les provisions constituées et la valeur comptable nette des actions et des parts sociales ,

- un relevé détaillé des dons et subventions et des mécénats accordés indiquant l'identité des bénéficiaires et les montants qui leur ont été accordés ainsi que le coût d'acquisition ou de construction des logements à la date de leur octroi aux bénéficiaires. (Modifié Art. 79 LF 97-88 du 29/12/97 et Art.49-2 LFC 2014 du 19/08/2014 et Art. 62-2 LF 2016-78 du 17/12/2016).

Toutefois, les personnes visées au paragraphe III de l'article 62 du présent code non astreintes à la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises sont tenues de joindre à leur déclaration un état indiquant leur chiffre d'affaires ou recettes annuelles, selon le cas, ainsi que le montant de leurs achats et des dépenses qu'elles prétendent déduire pour déterminer leur bénéfice ou revenu. (Modifié Art. 76 LF 97-88 du 29/12/97 , Art 39-3 LF 2010-58 du 17/12/2010 et Art. 82-2 LF 2013-54 du 30/12/2013)

Les personnes visées au paragraphe III ter de l'article 62 du présent code doivent joindre à leurs déclarations annuelles :

- un compte de résultats selon un modèle établi par l'administration,

- un relevé détaillé des amortissements.

(Ajouté Art 71 LF 94-127 du 26/12/94, modifié Art 39-2 LF 2010-58 du 17/12/2010, abrogé Art. 82-3 LF 2013-54 du 30/12/2013 et ajouté Art 18-2 LF 2015-53 du 25/12/2015)

III. Les sociétés de personnes, les sociétés en participation et les groupements d'intérêt économique même s'ils ne sont pas imposables en leur nom sont tenus de déposer une déclaration portant mention de leur bénéfice global déterminé en application des dispositions du présent code, un état de répartition de ces bénéfices entre les associés, les coparticipants ou les membres imposables en leur nom est joint à la déclaration.

Les gestionnaires des fonds communs de créances visés à l'article 4 du présent code, sont tenus de déposer une déclaration annuelle portant mention des revenus de capitaux mobiliers réalisés, de l'identité des copropriétaires bénéficiaires de ces revenus et soumis à l'impôt en leur propre nom, des montants de la retenue à la source effectuée et des montants de la retenue à la source imputée conformément aux dispositions des articles 52 et 54 du présent code.

IV. Les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés doivent joindre à leurs déclarations de l'impôt sur les sociétés un état selon un modèle établi par l'administration de leurs participations dépassant 10% du capital d'autres sociétés et comportant notamment, la raison sociale des sociétés, leur siège social, leur matricule fiscal et le taux de participation dans le capital desdites sociétés.

V. Les personnes visées à l'article 44 bis du présent code sont tenues de porter sur leur déclaration annuelle d'impôt les informations nécessaires concernant leur activité et qui sont notamment :

- le montant des achats de marchandises, de services et autres ;

	<p>- la valeur des stocks de marchandises ;</p> <p>- les moyens d'exploitation et leur mode de financement ;</p> <p>- la superficie de l'immeuble destiné à l'exploitation et le montant du loyer en cas de son exploitation sous forme de location. (Ajouté Art 64 LF 2004-90 du 31/12/2004 et modifié Art.37-3 LF 2010-58 du 17/12/2010)</p> <p>VI. Les personnes prévues au paragraphe I de l'article 62 du présent code doivent déposer une liasse fiscale unique dans les mêmes délais prévus par le paragraphe I de l'article 60 du présent code. Les conditions et procédures de son dépôt sont fixées par arrêté du ministre chargé des finances. (Ajouté Art.41-6 LF 2016-78 du 17/12/2016).</p>
ARTICLE 59 bis Code de l'IRPP et IS	<p>Les dispositions des paragraphes II, II bis, II ter et III de l'article 18 du code de la taxe sur la valeur ajoutée s'appliquent aux personnes morales et aux personnes physiques soumises à l'obligation de dépôt de la déclaration d'existence prévue par l'article 56 du présent code autres que celles soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire prévues à l'article 44 bis du présent code et ce, pour leurs opérations dont la valeur ne dépasse pas 500 dinars pour chaque opération. (Modifié Art.37-3 LF 2010-58 du 17/12/2010, Art.45-4 LF 2013-54 du 30/12/2013 et Art 22-4 LF 2015-53 du 25/12/2015)</p>
ARTICLE 59 ter Code de l'IRPP et IS	<p>Les entreprises prestataires de services de consommation sur place doivent mettre en place « une caisse enregistreuse », et ce, pour toutes leurs transactions avec les clients.</p> <p>Les modalités pratiques de la mise en place de ladite caisse sont fixées par un décret gouvernemental.</p> <p>Les dispositions de cet article s'appliquent à partir du 1er juin 2016.</p>
ARTICLE 60 Code de l'IRPP et IS	<p>I. Le dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, même en cas d'exonération totale dans le cadre des avantages fiscaux, doit s'effectuer dans les délais suivants :</p> <p>1- Personnes physiques</p> <p>a) Jusqu'au 25 février pour les personnes qui réalisent des revenus de capitaux mobiliers ou des revenus de valeurs mobilières ou des revenus fonciers ou des revenus de source étrangère autres que les salaires, pensions et rentes viagères; (Modifié Art. 27 LF 2008-77 du 22/12/2008 et Art. 47 LF 2010-58 du 17/12/2010)</p> <p>a bis) Le délai prévu à l'alinéa (a) susvisé s'applique à la déclaration de la plus-value visée à l'article 31 bis et de la plus-value mentionnée au deuxième paragraphe de l'article 3 du présent code. (Ajouté Art. 64 LF 2003-80 du 29/12/2003 et modifié Art. 41-14 LF 2010-58 du 17/12/2010)</p> <p>b) jusqu'au 25 avril pour les commerçants ; c) jusqu'au 25 mai pour les prestataires de services et les personnes qui exercent une activité industrielle ou une profession non commerciale ainsi que les personnes qui exercent plusieurs activités ou qui réalisent plus d'une seule catégorie de revenu. Les revenus visés à l'alinéa (a) ci-dessus sont considérés comme une seule catégorie ;</p> <p>d) jusqu'au 25 juillet pour les personnes qui exercent une activité artisanale ; Ce délai s'applique également aux personnes qui réalisent, en plus des bénéfices des activités artisanales, les revenus visés à l'alinéa "a" du présent paragraphe.</p> <p>e) jusqu'au 25 août pour les personnes qui réalisent des bénéfices d'exploitation agricole ou de pêche.</p> <p>La déclaration doit être déposée jusqu'au vingt cinquième jour du troisième mois qui suit la date de</p>

clôture de l'exercice si celui-ci est arrêté à une date autre que le 31 décembre ;

Ce délai s'applique également aux personnes qui réalisent, en plus des bénéfices de l'exploitation agricole ou de pêche, les revenus visés aux alinéas « a » et « d » du présent paragraphe.

f) jusqu'au 5 décembre pour les salariés et les bénéficiaires de pensions ou de rentes viagères et ce, pour les salaires, pensions et rentes viagères de source tunisienne et étrangère. (Modifié Art 25 LF 91-98 du 31/12/91, Art 37 LF 93-125 du 27/12/93 et Art.28 LF 2008-77 du 22/12/2008)

Ce délai s'applique également aux personnes qui réalisent, en plus des salaires, pensions ou rentes viagères, les revenus visés aux alinéas « a » et « e » du présent paragraphe.

2- Personnes Morales

La déclaration doit être déposée dans un délai n'excédant pas le 25 mars de chaque année ou dans un délai n'excédant pas le vingt cinquième jour du troisième mois qui suit la date de clôture de l'exercice si celui-ci est arrêté à une date autre que le 31 décembre. Ce délai s'applique à l'impôt prévu à l'alinéa « c bis » du paragraphe I de l'article 52 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés. (Ajouté Art 25-3 LF 2014-59 du 26 décembre 2014)

Les déclarations comportant liquidation de l'impôt sur les sociétés pour les sociétés soumises légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes lorsqu'elles sont déposées avant la réunion de l'assemblée générale des associés devant approuver les comptes dudit exercice ou avant la certification des comptes de l'année concernée par un commissaire aux comptes pour les sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée, conservent un caractère provisoire et sont susceptibles de modifications dans les 15 jours qui suivent la date d'approbation ou de la certification des comptes selon le cas et au plus tard le vingt cinquième jour du troisième mois suivant la date limite fixée à l'alinéa précédent.

II. La déclaration relative à la plus-value visée aux paragraphes 2 et 3 de l'article 27 du présent code doit être déposée, au plus tard, à la fin du troisième mois qui suit celui de la réalisation effective de la cession. L'impôt dû au titre de la plus-value de cession immobilière, visée au paragraphe 3 de l'article 27 du présent code est payé au vu d'une déclaration initiale à déposer au cours du mois qui suit la date de la notification de la valeur fixée par l'expert du domaine de l'Etat.

L'impôt perçu sur cette base constitue une avance déductible de l'impôt dû lors de la cession effective de tout ou partie du terrain. Cette avance constitue un minimum d'impôt dû au titre de la plus-value réalisée lors de la cession.

La main-levée ne peut être délivrée aux attributaires de terres domaniales à vocation agricole par voie de cession qu'après justification du paiement de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière. La main-levée en question peut être délivrée après le dépôt de la déclaration initiale de la plus-value et la justification du paiement de l'impôt sur cette base sauf reprise par l'Etat des terres conformément à la législation en vigueur.

En cas de non déclaration de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value visée au paragraphe 2 de l'article 27 du présent code, les services du contrôle fiscal peuvent, à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date de la mise en demeure de l'intéressé, appliquer d'office une avance au titre de l'impôt précité liquidée au taux de 2,5% du prix de la cession déclaré dans l'acte.

La constatation n'a pas lieu s'il est justifié que l'impôt a fait l'objet d'une retenue à la source conformément aux dispositions de l'article 52 du présent code.

	<p>III. Les personnes visées au paragraphe 3 de l'article 7 du présent code doivent déposer leur déclaration et payer les impôts à leur charge dans le mois qui précède celui de leur départ.</p> <p>IV. En cas de décès, la déclaration doit être déposée par les ayants droit du défunt dans les 6 mois de la date du décès et ne peut donner lieu à un impôt excédant la moitié de l'actif net successoral avant paiement des droits de mutation par décès.</p>
<p>ARTICLE 62 Code de l'IRPP et IS</p>	<p>I. Sont assujetties à la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, les personnes morales visées à l'article 4 et à l'article 45 du présent code, les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux ainsi que toute personne physique qui opte pour l'imposition selon le régime réel. (Modifié Art. 75 LF 97-88 du 29/12/97 et Art 63 LF 2004-90 du 31/12/2004)</p> <p>II. Les personnes qui tiennent leur comptabilité sur ordinateur doivent :</p> <ul style="list-style-type: none"> - déposer, contre accusé de réception, au bureau de contrôle des impôts dont elles relèvent un exemplaire du programme initial ou modifié sur support magnétique, - Informer ledit bureau de la nature du matériel utilisé, du lieu de son implantation et de tout changement apporté à ces données. <p>III. Sont dispensées de la tenue des documents visés aux paragraphes I et II du présent article :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1- les personnes physiques visées à l'article 44 bis du présent code. (Modifié Art 37-3 LF 2010-58 du 17/12/2010). 2- les personnes physiques bénéficiaires du régime forfaitaire de détermination du revenu au titre des catégories des revenus visées aux articles 21 et 27 du présent code. <p>Toutefois, elles doivent tenir un registre côté et paraphé par le service de contrôle des impôts sur lequel sont portées au jour le jour, les recettes et les dépenses sur la base des pièces justificatives (Modifié Art 34 LF 2010-58 du 17/12/2010)</p> <ol style="list-style-type: none"> 3- Les personnes physiques bénéficiaires du régime forfaitaire pour la détermination du revenu au titre des catégories de revenus visées à l'article 23 du présent code. 4- (Ajouté Art 70 LF 94-127 du 26/12/94, modifié Art 64 LF 98-111 du 28/12/98 et abrogé Art 39-1 LF 2010-58 du 17/12/2010) <p>III bis. Nonobstant les dispositions du présent article, les entreprises individuelles qui réalisent des revenus de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices des professions non commerciales peuvent tenir une comptabilité simplifiée conformément à la législation comptable des entreprises et ce, lorsque leur chiffre d'affaires ne dépasse pas :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 300 mille dinars pour les activités d'achat en vue de la revente, et les activités de transformation et la consommation sur place, - 150 mille dinars pour les activités de services et les professions non commerciales.

(Ajouté Art 39-1 LF 2010-58 du 17/12/2010 et modifié Art 8-1 et 8-2 LFC 2014-54 du 19/08/2014)

III ter - Nonobstant les dispositions du présent article, les personnes physiques visées par l'article 44 bis du présent code qui optent pour l'imposition selon le régime réel ou celles déclassées au régime réel et dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 150 mille dinars, peuvent opter pour la détermination de leur bénéfice net sur la base d'une comptabilité simplifiée basée sur la tenue :

- d'un registre coté et paraphé par les services fiscaux compétents sur lequel sont portés au jour le jour les produits bruts et les charges sur la base des pièces justificatives;

- d'un livre d'inventaire coté et paraphé par les services fiscaux compétents sur lequel sont portés annuellement les actifs immobilisés et les stocks.

(Ajouté Art 18-1 LF 2015-53 du 25/12/2015)

IV- Les livres de commerce et autres documents comptables, et d'une façon générale, tous documents dont la tenue et la production sont prescrites en exécution du présent code doivent être conservés pendant dix ans.

SERIES ET EXAMENS CORRIGES

SERIE 1

UNIVERSITE DE MANOUBA
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Matière : Fiscalité Approfondie

Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable

Année Universitaire : 2017-2018

Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ

SERIE N° 1

Exercice n°1

1. Calculer l'impôt sur le revenu ainsi que la contribution conjoncturelle dû par Monsieur « Karim » directeur de production de la société «INDUSRIE GHZAIL», au titre de ses revenus de l'année 2016 en se basant sur les informations suivantes :

- Le salaire annuel brut après déduction des cotisations sociales obligatoires de M. Karim est de 30.000 dinars.
- M. Karim ait obtenu au cours de l'année 2014 un crédit d'un montant de 120.000 dinars pour l'acquisition d'un logement d'un coût global de 150.000 dinars remboursable sur 20 ans avec un taux d'intérêt de 7% tel que précisé par le tableau d'amortissement du crédit ci-après : (en dinars)

(en dinars)

Année	Base de calcul des intérêts	Annuité	Intérêts annuels	Principal remboursé	Principal restant dû
2014	120.000	11.327	8.400	2.927	117.073
2015	117.073	11.327	8.195	3.132	113.941
2016	113.941	11.327	7.976	3.351	110.590
.....
2033	10.586	11.327	741	10.586	0

NB : M. karim n'est pas propriétaire d'un autre logement.

- M. Karim a encaissé en 2016 des Intérêts provenant des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès d'une banque tunisienne pour un montant de 4000 dinars.

Exercice 2

«« Tunisia Hôtel Dream » (THD) est une société à responsabilité limitée (SARL) au capital de DT : 1.000.000,000, détenu à hauteur de 90% par son gérant Monsieur «Mahmoud Tej», Le compte «charges financières» a enregistré les intérêts servis

à Monsieur «Mahmoud Tej» en rémunération d'une avance qu'il avait consentie à la société «THD» et qui s'élève (l'avance) à DT : 540.000,000. Les intérêts ont été décomptés au taux de 10% (l'an) pour une période de 6 mois.

En outre, «Mahmoud Tej» a encaissé durant l'année 2016 les montants suivants :

- DT : 50.000,000 au titre de loyer d'une villa non meublée à usage d'habitation (non soumis à la retenue à la source).

Monsieur Tej, ne tient pas de comptabilité pour ce revenu foncier et la seule charge justifiée est la taxe sur les immeubles bâtis, payée pour un montant de DT : 2.000,000

- DT : 25.000,000 représentant le prix de cession des parts sociales souscrites en 2013 pour un montant de DT : 11.000,000.

- DT : 20.000,000 représentant, des dividendes distribués par des sociétés établies à l'étranger et n'ont supporté dans les pays d'origine aucune imposition.

- DT : 10.000,000 au titre des jetons de présence distribués par une société anonyme ayant son siège social à Tunis.

Par ailleurs, durant la même année 2016 Monsieur «Mahmoud Tej» a :

- Ouvert auprès d'un intermédiaire en bourse un Compte-Epargne-Action (CEA) pour un montant total de DT : 30.000,000.

- payé à la caisse de sécurité sociale la somme de DT : 3.000,000 au titre de sa cotisation au régime légal de la sécurité sociale.

Mr «Tej» est veuf et ayant à sa charge :

- un premier enfant âgé de 30 ans qui porte un handicap psychomoteur.

- un deuxième enfant âgé de 24 ans qui est étudiant non boursier

- un troisième enfant âgé de 19 ans, étudiant boursier dans une grande école

. - Sa mère et sa soeur qui ne disposent d'aucun revenu.

Travail à faire : Calculer l'impôt sur le revenu dû par Monsieur Mahmoud Tej durant l'année 2016

Exercice 2

La société « Menzeh Commerce » est une société à responsabilité limitée (SARL) au capital de 2.000.000DT exerçant une activité commerciale, détenue à hauteur de 50% par Mr Mohamed Ali et 50% par Mr Mongi.

Au titre de l'exercice 2016, la société « Menzeh Commerce » a réalisé et un bénéfice comptable avant impôt de 12.500 DT. Ce bénéfice tient compte d'une Vente de marchandise à l'associé Mr Mohamed Ali pour un montant de 10 000DT sachant que le montant facturé correspond à la moitié du montant qui aurait dû être facturé dans des conditions normales

L'actionnaire Mr Mohamed Ali, susvisé a réalisé **en outre**, les revenus suivants :

1. Plus value de cessions des actions cotées en bourse de Tunis cédées en 2016 pour un montant de 40 000DT, sachant que ces actions ont été acquises en 2013 pour un montant de 20.000DT.
2. Loyer d'une villa non meublée à usage d'habitation (non soumis à la retenue à la source) pour un montant de 20 000D. Mohamed Ali, ne tient pas de comptabilité pour ce revenu foncier et les seules charges justifiées étant les frais de réparation, payée pour un montant de 1.000 DT et la charge d'assurance pour un montant de 500 DT

Travail à faire :

Déterminez le revenu imposable de Mr Mohamed Ali sachant qu'il est célibataire.

Exercice 4

Calculer l'impôt sur le revenu dû par Monsieur «Mourad», au titre des revenus de l'année 2016. Sachant qu'il est marié et qu'il n'a pas d'enfants à charge. Il a souscrit une police d'assurance-vie et un Compte d'Épargne Actions répondant aux conditions exigées pour bénéficier des déductions correspondantes, et ce, pour les montants des plafonds autorisés.

En 2016, le revenu salarial de Monsieur «Mourad» s'est élevé à 120.000 dinars, aucune cotisation sociale n'a été payée.

Monsieur «Mourad» a en outre encaissé durant l'année 2016 :

- Des jetons de présence d'un montant de 32.000 dinars ;
- Des dividendes d'un montant de 95.000 dinars se rattachant à l'exercice 2015 ;
- Des revenus du loyer d'un dépôt loué à une entreprise totalement exportatrice d'un montant total de 42.500 dinars ;
- Un montant de 120.000 dinars correspondant au principal (100.000 dinars) et intérêts échus d'un emprunt obligataire souscrit en 2012

UNIVERSITE DE MANOUBA
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Matière : Fiscalité Approfondie

Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable

Année Universitaire : 2017-2018

Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ

CORRECTION SERIE N° 1

Exercice n°1

- Calcul de l'impôt sur le revenu dû par Mr «Tej» au titre de 2016.

- Revenu foncier

Loyer villa à usage d'habitation : $(50.000,000 \times 80^{353\%}) - 2.000,000 = 38.000,000$

- Revenus des valeurs mobilières :

• Distribution occulte (intérêts excédentaires sur compte courant associés)³⁵⁴=7000,000

$540.000,000 \times 10\% \times 6/12 = 27.000,000$ Moins

$500.000,000 \times 8\% \times 6/12 = 20.000,000$

• Jetons de présence distribués par une société anonyme ayant son siège social à Tunis : imposables à l'IR dans la catégorie «Revenus de valeurs mobilières» sur leur montant brut.

Montant net : $10.000,000 = MB - 20\% MB$

Montant Brut = $10.000 / 0,80 = 12.500,000$

- Revenus des capitaux mobiliers :

• Intérêts servis par la société «THD» en rémunération du compte courant (dans la limite de ce qui est déductible)

$500.000,000 \times 8\% \times 6/12 = 20.000,000$

-Autres revenus

- Dividendes distribués par des sociétés établies à l'étranger. Ces dividendes n'ont supporté dans les pays d'origine aucune. Imposition, ils sont imposables en Tunisie dans la catégorie «Autres revenus» ; 20.000,000

Revenu global brut = 97 500,000

• Déduction des charges communes

- Charges de famille : Chef de famille : 150,000

- Enfants à charges :

• 1er enfant handicapé : 1.200,000

• 2ème enfant : Etudiant non boursier moins de 25 ans : 1000,000

• 3ème enfant : Etudiant boursier moins de 20 ans : 75,000

- Mère à charge : 150,000

- Soeur à charge : -

- Cotisation au régime légal de la sécurité sociale : 3.000,000

³⁵³³⁵³³⁵³ Le taux a été réduit à 20% en vertu de la LF2016

³⁵⁴ Constituent des revenus distribués imposables, les intérêts excédentaires par rapport au taux de 8% servis aux associés à raison des sommes qu'ils versent à la société en sus de leur apport dans le capital social, ainsi que la rémunération des sommes dépassant 50% du capital.

Total des charges communes : 5575,000

Revenu global net = 97.500,000 - 5575,000 = 91.925,000

IR avant réinvestis. : $(13.025,000 + 41925,000 \times 35\%) = 27698.75$

- Réinvestissement des revenus dans un CEA Montant réinvesti : 30.000,000

• Plafond déductible : 30.000,000

Revenu global net après réinvestissement = $91.925,000 - 30.000,000 = 61.925,000$ IR après réinvestis. : $(13.025,000 + 11.925,000 \times 35\%) = 17198.75$

Dès lors que l'impôt minimum d'IR avant réinvestissement : $45\% \times 27698.75 = 12464.437$; est inférieur à l'impôt calculé sur la base du revenu imposable compte tenu de la déduction au titre de l'avantage fiscal, soit IR après réinvestissement = 17198.75 ; il y a lieu de retenir IR après réinvestissement comme impôt dû

Donc IR dû = 17198.75D

Par ailleurs, Monsieur Tej a réalisé un revenu provenant de la plus-value sur cession des parts sociales, au sens de l'article 31 bis du code de l'IRPP et de l'IS. Ce revenu est soumis à un impôt libératoire d'IR au taux de 10%, conformément aux dispositions de l'article 44 du code. Cet impôt serait de :

- La plus-value est égale à : $25.000,000 - 11.000,000 = 14.000,000$
- La plus-value imposable : $14.000,000 - 10.000,000 = 4.000,000$
- L'IR sur la plus-value : $4.000,000 \times 10\% = 400,000$

SERIE 2

UNIVERSITE DE MANOUBA**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES****Matière : Fiscalité Approfondie****Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable****Année Universitaire : 2017-2018****Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ****SERIE N° 2****Exercice n°1**

La société «CARTHAGE» a lancé un projet industriel au cours du mois de mars 2016 dans le cadre d'une société anonyme dénommée «CHAMS» avec un capital social de 3 millions de dinars réparti comme suit :

- La société «CARTHAGE» à raison de 53% sous forme d'apport en numéraire.

- Une société domiciliée en Norvège dénommée «KNAUF» à raison de 30% sous forme d'apport en nature représenté par un immeuble qu'elle a acquis en Tunisie depuis le premier juin 2005 pour un prix de 215.000,000 DT. L'immeuble en question est grevé d'une hypothèque d'un montant de 120.000,000 DT qui a été prise en charge par la société «CHAMS».

Travail à faire :

Déterminer l'IS dû par la société KNAUF au titre de la plus-value immobilière réalisée lors de l'apport en nature de l'immeuble

Exercice n°2

Au titre de l'exercice 2016, la société « Delta », société anonyme implantée à Tunis exerçant l'activité de vente de matériel médical importé, a réalisé un chiffre d'affaire global s'élevant à 10.560.000 DT et un bénéfice comptable avant impôt de 580.000 DT.

Ce bénéfice a été déterminé compte tenu des opérations suivantes ;

- A. Comptabilisation parmi les produits d'un montant de 60.000 DT, représentant l'indemnité compensatrice du manque à gagner reçue au cours du mois de rattachant à des ventes directes réalisées en 2015.
- B. Comptabilisation parmi les charges :
 1. Un montant de 34.400 D représentant une provision pour dépréciation de 8.000 actions détenues dans le capital d'une société anonyme cotée à la BVMT et figurant au bilan de la société « Delta » pour 80.000 DT
 - Cours moyen boursier du mois de décembre 2016 : 6,000 DT
 - Cours moyen boursier à la date de clôture de décembre 2016 : 6,100 DT
 2. Un montant de 15.000 DT correspondant à une créance abandonnée au profit d'un exploitant individuel d'une clinique privée dans le cadre du règlement amiable prévu par la loi n° 95-35 du 17 avril 1995 en vertu d'un jugement rendu à cet effet.

3. Un montant de 10.000 DT correspondant à une cotisation d'assurance vie souscrite pour l'ensemble du personnel de l'entreprise et prise en charge intégralement par la société.
4. Une dotation aux amortissements pour un montant de 70 000D comprenant notamment :
 - ✓ Dotation relative à l'amortissement du droit au bail pour un montant de 5 000 DT
 - ✓ Dotation aux amortissements de 12 500 DT pour le matériel de transport au titre de deux voiture d'une puissance fiscale de 7CV (dont une voiture exploitée dans le cadre d'un contrat de leasing) acquises en Janvier 2015 pour un montant unitaire de 25 000DT et amortie sur quatre ans (la société désire profiter des mesures d'optimisation fiscale). Ces voitures ont été achetées étant donné que les deux anciennes voitures acquises le premier Janvier 2012 pour un montant global de 40 000 et amorties sur quatre ans ont été jugées non adaptées aux besoins du PDG et du directeur commercial.
 - NB : le taux d'amortissement des voitures de tourisme appliqué par la société est de 25%
 - NB : la société a profité des mesures d'optimisation fiscale en 2015.
 - ✓ Dotation aux amortissements pour les équipements de bureaux pour un montant de 5000 DT. Ces équipements objet d'une facture émise en Janvier 2016, ont été acquis pour un montant de 25 000D HT (avance de 5000D payé par chèque, le reliquat a été payé en espèce).
5. Un montant de 40.000 DT correspondant à la charge de loyer. La facture s'y rattachant a été émise par le locataire le premier Juin 2016 et le paiement a été effectué :
 - ✓ En espèce pour un montant de 5 000 en Juillet 2016,
 - ✓ Par compensation pour un montant de 5 000D en Aout 2016,
 - ✓ Par un dépôt en compte bancaire pour un montant de 30 000 D en Décembre 2016.

Travail à faire :

Déterminer le bénéfice imposable et l'IS dû par la société «Delta » au titre de l'exercice 2016.

Exercice 3

La société « Câbles puissants » a réalisé au titre de l'exercice 2016 un chiffre d'affaires s'élevant à 6.500.000D et un résultat comptable bénéficiaire de 750.000 D avant déduction de l'impôt sur les sociétés. Le rapport du commissaire aux comptes signale une réserve due à l'absence de réponse à la circularisation de l'avocat.

Ce bénéfice comptable tient compte des opérations suivantes :

- A. Les charges comptabilisées comprennent :
 1. Des dotations aux provisions :
 - ✓ Pour risque de change : 120.000 D
 - ✓ Pour dépréciation des actions cotées à la bourse de valeurs mobilières de Tunis pour un montant de 180.000 D ; le prix d'acquisition unitaire des actions objet de provision est 12 D, le nombre des actions détenues est de 25.000 actions et le cours moyen journalier du mois de décembre 2015 de ces actions est de 6 D.
 - ✓ Pour créances douteuses :
 - Correspondant à une créance d'une entreprise en difficultés économiques (période de suspension des procédures judiciaires prévues par la loi n°95-34 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques) pour un montant de 8 000 DT. Le rapport du commissaire aux comptes de cette entreprise a comporté une réserve sur les achats. L'action en justice n'a pas été exercée en 2016.
 - Correspondant à une créance d'un autre client pour un montant de 7 000DT. L'action en justice a été exercée le 5 Janvier 2016.
 2. Des pénalités contractuelles de l'ordre de 150.000 D
 3. Un abandon de créance pour un montant de 10 000 DT au profit d'une entreprises en difficultés économiques dans le cadre du règlement judiciaires prévu par la loi n° 95-34 du 17 avril 1995. Cette entreprise est soumise à l'audit d'un commissaire aux comptes. Les rapports du commissaire aux

comptes sont toujours sans réserve à l'exception de l'exercice 2009 qui a comporté une réserve sur le chiffre d'affaires.

4. Don au profit d'un parti politique pour un montant de 2 000DT.
5. La rémunération d'un expert comptable pour un montant de 20 000DT au titre de l'audit contractuel de sa filiale.

B. Les produits comptabilisés comprennent notamment :

1. Des profits de change latents : 60.000 D
2. Un montant de 7500 Dinars représentant la valeur nette comptable d'un camion mis en rebut au cours de l'exercice 2016, le camion a été acquis en 2014 pour une valeur de 45000 DT HT.

Travail à faire :

Déterminer le bénéfice imposable et l'IS dû par la société «Câbles puissants» au titre de l'exercice 2016.

Exercice n°4

«Tunisia Hôtel Dream» (THD) est une société à responsabilité limitée (SARL) au capital de DT : 1.000.000,000, détenue à hauteur de 90% par son gérant Monsieur «Mahmoud Tej ».

Au titre de l'exercice 2016, la société «THD» a réalisé un chiffre d'affaires hors TVA de DT : 5.400.000,000 et un bénéfice avant impôt de DT : 748.053,750 et n'a pas distribué de dividendes.

Ce bénéfice a été déterminé, compte tenu des informations et données suivantes :

1- «THD» a constaté une perte de DT : 14.000,000 correspondant à une créance abandonnée au profit d'une entreprise individuelle «ABC» dans le cadre du règlement judiciaire prévu par la loi n°95-34 du 17 avril 1995, et en vertu d'un jugement rendu à cet effet.

2- La société «THD» a fait l'objet au courant du premier semestre 2016 d'une vérification fiscale préliminaire qui a donné lieu à un redressement fiscal réclamant à la société un complément de TVA pour la facturation à un taux non approprié sur la location d'une boutique dans l'enceinte de l'hôtel, pour DT : 4.750,000, en plus d'un montant de DT : 2.000,000 à titre de pénalités. «THD» a accepté ce redressement, et a payé l'intégralité de ce montant en le constatant parmi les pertes ordinaires.

3- Les paiements effectués au profit des prestataires étrangers et devant donner lieu à des retenues d'impôts directs se détaillent comme suit :

- Un montant de DT : 30.000,000 au titre de la concession d'enseigne perçue par une chaîne de renommée internationale, ayant son siège de direction effective en Espagne. Il a été convenu que la retenue d'impôt exigible devrait être supportée par la société «THD». Elle a été constatée parmi ses charges pour un montant de DT : 3.000,000 (taux conventionnel).

- Aucune retenue d'impôt n'a été opérée sur le montant de DT : 15.000,000, qui représente les intérêts versés à une banque établie en Espagne. Sachant que la convention de prêt a prévu une clause de prise en charge de l'impôt.

4- Le compte «Pertes ordinaires» enregistre une perte sur cession de 1000 actions SICAV qui ont été acquises en mars 2016 pour DT : 105.000,000 et cédées à la fin du mois de juillet pour DT : 101.500,000. Les dividendes encaissés un mois avant la cession ont été de DT : 3.000,000.

5- Le compte «charges financières» a enregistré les intérêts servis à Monsieur «Mahmoud Tej» en rémunération d'une avance qu'il avait consentie à la société «THD» et qui s'élève (l'avance) à DT : 540.000,000. Les intérêts ont été décomptés au taux de 10% (l'an) pour une période de 6 mois.

Travail à faire :

Déterminer le résultat fiscal dégagé par la société «THD» au titre de l'exercice 2016 en procédant aux corrections nécessaires.

UNIVERSITE DE MANOUBA
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Matière : Fiscalité Approfondie

Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable

Année Universitaire : 2017-2018

Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ

CORRECTION SERIE N° 2

Exercice n°1

Aux termes de l'article 47 II du code de l'IRPP et de l'IS « L'impôt sur les sociétés est également dû par les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie qui réalisent...ou une plus-value provenant de la cession d'immeubles sis en Tunisie ou des droits y relatifs ou de droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières et non rattachés à des établissements situés en Tunisie et ce à raison des seuls revenus ou plus-value ».

L'impôt exigible serait dû au choix de la société cédante soit au taux de :

- 15% du prix de cession déclaré dans l'acte, ou
- 25% de la plus-value réalisée

IS dû par la société KNAUF au titre de la plus-value immobilière réalisée lors de l'apport en nature de l'immeuble ;

- L'impôt dû au taux de 15% du prix de cession: $15\% \times (30\% \times 3.000.000 \text{ D} + 120.000 \text{ D}) = 153.000 \text{ D}$
- L'impôt dû au taux de 25% de la plus value réalisée : $25\% \times (1.020.000 \text{ D} - 215.000 \text{ D}) = 201.500 \text{ D}$

En toute logique, la société KNAUF va payer un impôt de 153.000D.

Exercice n°2

Bénéfice imposable et l'IS dû par la société «Delta » au titre de l'exercice 2016

	Déductions	Réintégrations
Bénéfice de l'exercice		580.000
<u>Comptabilisation d'un produit de 60.000 DT, représentant l'indemnité compensatrice du manque à gagner reçue au cours du mois de rattachant à des ventes directes réalisées en 2016.</u> Ces revenus se rattachent à l'exercice 2016 ; la société doit établir une déclaration rectificative s'y rattachant. Montant à Déduire= 60.000	60.000	
		34 400

<p><u>Provision pour dépréciation de 8.000 actions détenues dans le capital d'une société anonyme cotée à la BVMT.</u></p> <p>Le montant de la provision doit être calculé sur la base que les actions sont évaluées d'après le cours moyen journalier à la bourse des valeurs mobilières de Tunis du dernier mois de l'exercice au titre duquel les provisions sont constituées.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Montant de provision déductible = $8000 * ((80\ 000/8000)-6) = 32\ 000$ DT ➤ Montant de provision comptabilisé = 34 400 DT ➤ Montant de la provision à réintégrer définitivement = $34\ 400 - 32\ 000 = 2400$ DT <p>Montant de la provision à réintégrer provisoirement = 32 000 DT</p>		
<p><u>Créance abandonnée au profit d'un exploitant individuel d'une clinique privée dans le cadre du règlement amiable.</u></p> <p>Le bénéfice de la déduction est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :</p> <ol style="list-style-type: none"> 4. L'entreprise bénéficiaire de l'abandon doit être légalement soumise à l'audit d'un commissaire aux comptes, 5. 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. 6. 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. <p>L'entreprise individuelle n'est pas éligible à l'avantage de l'abandon de créance déductible, étant donné qu'elle n'est pas soumise à l'audit d'un commissaire aux comptes.</p> <p>Montant à réintégrer = 15.000D</p>		15 000
<p><u>Cotisation d'assurance vie souscrite pour l'ensemble du personnel de l'entreprise et prise en charge intégralement par la société.</u></p> <p>Cette charge doit être réintégrée étant donné que la cotisation minimale de l'affilié selon le taux fixé par l'arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances du 11 mars 2014 n'a pas été respectée.</p> <p>Montant à réintégrer = 10.000D</p>		10 000
<p><u>Dotations relatives à l'amortissement du droit au bail</u></p> <p>Par dérogation aux dispositions de l'article 12 bis du présent code, n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement des fonds de commerce.</p> <p>Le droit au bail est une composante du fonds de commerce, donc l'amortissement s'y rattachant n'est pas déductible.</p> <p>Montant à réintégrer = 5.000D</p>		5 000
		1 250

<p><u>Amortissements non déductibles</u></p> <p>La société a comptabilisé une dotation aux amortissements de 6 250 DT pour le matériel de transport au titre de voiture de tourisme d'une puissance fiscale de 7CV, acquise en Janvier 2016 pour un montant unitaire de 25 000DT et amortie sur quatre ans.</p> <p>La durée prise en compte pour le calcul des amortissements ne doit pas être inférieure à la durée minimale fixée en fonction de la nature des actifs par le décret n°2008-492, soit 5 ans pour le matériel de transport. Toutefois, la durée d'amortissement des voitures de tourisme appliqué par la société est de 4 ans.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Amortissement comptable= 6 250 D ➤ Amortissement selon le taux d'amortissement fiscal=25 000/5=5 000D ➤ Amortissement à réintégrer =6 250-5 000=1250 D 		
<p><u>Amortissements relatifs aux actifs immobilisés exploités dans le cadre des contrats de leasing</u></p> <p>La société a comptabilisé une dotation aux amortissements de 6 250 DT pour le matériel de transport au titre de voiture de tourisme d'une puissance fiscale de 7CV exploité dans le cadre d'un contrat de leasing, acquise en Janvier 2016 pour un montant unitaire de 25 000DT et amortie sur quatre ans.</p> <p>La durée prise en compte pour le calcul des amortissements ne doit pas être inférieure à la durée minimale fixée en fonction de la nature des actifs par le décret n°2008-492, soit 3 ans pour le matériel de transport exploité dans le cadre d'un contrat de leasing. La durée d'amortissement des voitures de tourisme appliquée par la société est de 4 ans.</p> <p>Etant précisé que l'annuité d'amortissement déterminée selon les dispositions de la loi de finances pour l'année 2008 et du décret n°492 du 25février 2008 aussi bien en ce qui concerne les biens propriété de l'entreprise que les biens exploités dans le cadre des contrats de leasing est une annuité maximale, l'entreprise reste habilitée à déduire une annuité inférieure sous réserve de respecter la même annuité pour toute la durée d'utilisation des actifs. Toutefois, l'article 41 de la loi de finances pour l'année 2008 a permis aux entreprises de déduire le différentiel des amortissements fiscaux des Actifs exploités dans le cadre de contrats de leasing par rapport aux amortissements comptables et ce nonobstant sa non comptabilisation au titre de l'exercice concerné par la déduction.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Amortissement comptable= 6 250 ➤ Amortissement selon le taux d'amortissement fiscal =25 000/3=8 333 ➤ Amortissement à déduire=8333-6250=2 083 	2 083	
<p><u>Amortissements excédentaires réintégrés aux résultats des années antérieures</u></p> <p>La société a acheté en Janvier 2012 deux voitures acquises le pour un montant global de 40 000 D et a pratiqué un amortissement au taux de 25% qui excède le taux d'amortissement maximum prévu par le décret n°492 du 25février 2008.</p> <p>Les amortissements constatés en comptabilité et excédant les quotités admises fiscalement, et ayant été réintégrés, demeurent reportables et imputables sur les résultats des exercices suivants dans les mêmes conditions et limites prévues par la législation fiscale en vigueur.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Amortissement comptabilisée durant les exercices 2012, 2 2013 2014 et 2015= 40 000 D ➤ Amortissement déductible durant les exercices 2012, 2013, 2014 et 2015 ➤ à déduire en 2016=40 000-32 000= 8 000 D 	8 000	

<p><u>Equipements acquis partiellement en espèce</u></p> <p>La société a acquis des équipements de bureaux pour un montant de 25 000D HT dont 20 000D ont été payés en espèce.</p> <p>Par dérogation aux dispositions de l'article 12 bis du présent code, n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement des actifs dont le coût d'acquisition est supérieur ou égal à 10.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée et dont la contrepartie est payée en espèces. Les dispositions des articles 34 et 35 de la LF2014 susvisées s'appliquent sur la seule partie du montant payé en espèces égal ou supérieur à 10.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée.</p> <p>La quote-part des amortissements non déductibles pour la détermination du résultat fiscal pour l'année 2016 est de $20.000 \times 20\% = 4000$ D. Ce montant est à réintégrer au résultat imposable de l'exercice 2016.</p>		4 000
<p><u>Charge payée partiellement en espèce</u></p> <p>La facture de loyer a été payée selon trois tranches, en espèce, par compensation et par un dépôt en compte bancaire. Selon la doctrine administrative (Note commune N° 7/2014), le paiement par compensation n'est pas considéré comme paiement en espèce. En revanche, le dépôt en compte bancaire est considéré comme paiement en espèce.</p> <p>Il s'agit donc d'un paiement partiel en espèces des acquisitions, les dispositions des articles 34 et 35 de la LF2014 s'appliquent sur la seule partie du montant payé en espèces égal ou supérieur à 10.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée.</p> <p>Charge à réintégrer = $5000 + 30\,000 = 35\,000$ D</p>		35 000
Total	70 083	684 650
Résultat fiscal avant déduction des provisions		614 567
Limite de déduction des provisions	307 283,5	
Provision pour dépréciation d'actions détenues dans le capital d'une société anonyme cotée à la BVMT.	32 000	
Bénéfice imposable		582 567

IS dû = Résultat imposable * Taux d'IS = $582\,567 \times 25\% = 145\,641,75$ D

Minimum d'impôt = $10\,560\,000 \times 0,2\% = 21120$ D

L'IS de 145 641,75D est exigible étant donné qu'il est supérieur au minimum d'impôt.

Exercice n°3

Bénéfice Comptable réalisé par la société "Câbles puissants" au titre de 2016 : 750.000 DT

Le résultat imposable est déterminé comme suit :

	Déductions	Réintégrations
Bénéfice Comptable réalisé par la société "Câbles puissants" au titre de 2016 :		750.000
<p>Provisions pour risque de change</p> <p>En déterminant le résultat fiscal, l'entreprise doit, dans une première étape, réintégrer toutes les provisions constituées et enregistrées dans sa comptabilité. Puis elle doit calculer un résultat fiscal avant déduction des provisions conformément à la note commune 2016-26 et déduire les provisions déductibles dans la limite de 50% du résultat fiscal déterminé.</p> <p>La législation fiscale prévoit la déduction des catégories de provisions suivantes sous réserve de respecter certaines conditions :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ les provisions pour créances douteuses, ➤ les provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente, ➤ les provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse. <p>En outre, la perte de change n'est pas encore réalisée. Par conséquent, les provisions pour risque de change ne sont pas déductibles. Donc à réintégrer définitivement : 120.000D</p>		120 000
<p>Provision pour dépréciation des actions cotées à la bourse de valeurs mobilières de Tunis</p> <p>D'après le paragraphe 4 de l'article 12 du code de l'IRPP et de l'IS, les actions sont évaluées d'après le cours moyen journalier à la bourse des valeurs mobilières de Tunis du dernier mois de l'exercice au titre duquel les provisions sont constituées.</p> <p>-Coût d'acquisition : $25.000 \times 12D = 300.000D$ -Valeur des actions compte tenu du cours moyen journalier du mois de décembre à la bourse de Tunis : $25.000 \times 6D = 150.000D$ - Provision comptabilisée : 180.000D</p> <p>Donc à réintégrer : Provisoirement : 150.000D Définitivement : 30.000D</p>		180.000
<p>Provision pour créances douteuses correspondant à une créance au profit d'une entreprise en difficulté économique</p> <p>La condition relative à l'engagement d'une action en justice n'est pas exigible pour le besoin de la déduction des provisions pour créances douteuses des entreprises en difficultés économiques et ce durant la période de suspension des procédures judiciaires prévues par la loi relative au redressement des entreprises en difficulté économique. La législation fiscale n'a pas exigé pour la déduction de la provision pour créances douteuses à une entreprise en difficultés économiques la condition d'absence de réserves dans le rapport du CAC.</p> <p>Donc à réintégrer provisoirement : 8.000D</p>		8 000

<p>Autres provisions pour créances douteuses</p> <p>La déduction des provisions pour créances douteuses est subordonnée à l'engagement d'une action en justice contre le débiteur défaillant. Toutefois, l'action en justice a été exercée le 5 Janvier 2016.</p> <p>Dans une prise de position (101) du 20 janvier 2000, la DGELF a précisé que la condition de l'action en justice pour qu'une provision pour créances douteuses soit éligible à la déductibilité fiscale doit être remplie avant la fin de l'exercice.</p> <p>Donc à réintégrer Définitivement : 7.000D</p>		7 000
<p>Pénalités contractuelles:</p> <p>Rien à signaler du fait que les pénalités contractuelles sont déductibles du résultat fiscal.</p>		0
<p>Abandon de créance</p> <p>L'article 36 de la loi de finances pour l'année 2011 a permis à toutes les entreprises soumises légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes, 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, et ce, pour la détermination de leurs résultats imposables.</p> <p>Le bénéfice de la déduction est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 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. ➤ 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. <p>La réserve due à l'absence de réponse à la circularisation de l'avocat n'a pas d'impact sur l'assiette de l'impôt. En outre, l'exercice 2009 est prescrit. Donc les conditions susvisées sont vérifiées (on suppose que l'obligation déclarative a été accomplie).</p> <p>Donc la charge est déductible.</p>		0
<p>Don au profit d'un parti politique</p> <p>Selon la doctrine administrative, les partis politiques ne sont pas considérés comme des œuvres ou organismes d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou culturel.</p> <p>Donc à réintégrer : 2 000D</p>		2 000
<p>La rémunération d'un expert comptable au titre de l'audit contractuel de la filiale de la société</p>		20 000

<p>Il s'agit d'une charge qui concerne la filiale de la société et elle est donc non nécessaire à l'exploitation de la société « Câbles puissants ».</p> <p>Donc à réintégrer 20 000DT</p>		
<p>Profits de change latents</p> <p>Il s'agit d'un profit de change non réalisé. Fiscalement, seules les différences de change entre le cours de la date de la transaction et le cours effectif de paiement peuvent être prises en compte. Les profits de change latents ne sont pas imposables.</p> <p>Donc à déduire 60 000DT</p>	60 000	
<p>Valeur nette comptable d'un camion mis en rebut</p> <p>Il s'agit d'une comptabilisation erronée, la valeur nette comptable doit être constaté en charges et non en produits.</p> <p>Donc : à déduire 7500 DT</p> <p>Par ailleurs, la VCN déductible dans ce cas n'est pas 7500DT, elle doit être égale à la différence entre la valeur d'acquisition du camion hors TVA et les amortissements fiscalement déduites, soit 45 000DT- (45 000* 20%*3)=18 000DT³⁵⁵</p> <p>Donc : à déduire 18000 DT³⁵⁶</p>	25 500	
Totaux	85 500	337 000
Résultat fiscal avant déduction des provisions		1001 500
Plafond de déduction des provisions		500750
Provision pour dépréciation des actions cotées à la bourse de valeurs mobilières de Tunis	150.000	
Provision pour créances douteuses à une entreprise en difficulté économique	8.000	
<p>Pour bénéficier des déductions au titre des provisions pour dépréciation des actions cotées à la bourse de valeurs mobilières de Tunis et des provisions pour créances douteuses, l'entreprise est tenue de joindre à la déclaration de l'impôt un état détaillé des provisions constituées. L'état des provisions déductibles relatives aux créances des entreprises en difficultés économiques doit mentionner les références de la décision de suspension des procédures judiciaires</p>		
Dépassement du plafond	NON	
Résultat imposable		843 500D

IS dû= Résultat imposable* Taux=843 500D* 25%=210875D

208 625D L'IS de 208 625D est exigible étant donné qu'il est supérieur au minimum d'impôt.

Exercice n°4

³⁵⁵ Toutes les annuités d'amortissements calculées à l'intérieur de la période de 3ans 2013-2014-2015 sont acceptées

³⁵⁶ Le candidat peut formuler des hypothèses concernant la comptabilisation de la perte.

Le résultat imposable de la société «Tunisia Hôtel Dream»est déterminé comme suit :

bénéfice avant impôt	748.053,750
Réintégrations	
Perte sur abandon de créances dans cadre d'un règlement judiciaire loi n° 95- 34 (le bénéficiaire de l'abandon étant une entreprise individuelle - Sans commissaire aux comptes l'abandon est non déductible)	14 000
Pénalités sur redressement fiscal en matière de TVA (le principal étant une charge déductible, seule la pénalité est à réintégrer) ³⁵⁷	2 000
Retenue d'impôt pris en charge par l'entreprise : ³⁵⁸	3 000
• Retenue sur concession d'enseigne : Retenue constatée en charge à réintégrer :	
Retenue sur intérêt bancaire Retenue effectuée : 0 (Retenue avec application de la formule de prise en charge : Taux de prise en charge : $5 \times 100 / 100 - 5 = 5,26$ $15.000,000 \times 5,26\% = 789$ Retenue complémentaire : 789) N'étant pas constatée en comptabilité parmi les Charges, cette retenue ne donne lieu à aucune déduction	0
Fraction de la perte des actions SICAV couverte par des dividendes La loi de finances pour l'année 2008 a limité la déduction de la moins-value provenant de la cession des actions ou des parts des organismes de placements collectifs en valeurs mobilières inscrites à un bilan à la dépréciation de la valeur liquidative ne résultant pas de la distribution des bénéfices ou revenus.	3 000
	7 000

³⁵⁷ Selon la note commune 2016-24 « Il s'agit de la TVA non facturée ou insuffisamment facturée au client ; dans ce cas, la déduction de ladite TVA s'effectue du résultat fiscal des années concernées par la vérification fiscale, et ce, seulement en cas d'impossibilité de la récupérer auprès du client. »

³⁵⁸ • L'impôt direct pris en charge subit le traitement fiscal suivant :

- La prise en charge de l'impôt dû par un non résident place la rémunération en question hors du champ d'application des conventions fiscales internationales de non double imposition et la rend passible du taux de retenue à la source de droit commun.

-Les pénalités de retard viennent s'ajouter au montant dû en principal en cas de paiement en retard.

- Le taux de l'impôt est calculé selon la formule de prise en charge : $T \times 100 / 100 - T$

- Le montant de l'impôt pris en charge est non déductible, en application de l'article 14-2 du code.

<p>Les intérêts alloués par la société aux associés ou aux actionnaires en contrepartie des sommes qu'ils mettent à sa disposition sont déductibles dans la limite de 8% par an à condition que :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Le capital soit au préalable totalement libéré. ➤ Les sommes génératrices des intérêts sont plafonnées pour l'ensemble des associés pris globalement à 50% du capital social ne dépassent pas 50% du capital. <p>Intérêts servis à Monsieur Tej $540.000,000 \times 10\% \times 6/12 = 27.000,000$ Moins $500.000,000 \times 8\% \times 6/12 = 20.000,000$</p>	
Total Réintégration	29 000
Résultat fiscal imposable	<u>777 053,750</u>

SERIE 3

UNIVERSITE DE MANOUBA**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES****Matière : Fiscalité Approfondie****Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable****Année Universitaire : 2017-2018****Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ****SERIE N° 3****EXERCICE 1**

La société «CARTHAGE» est une société anonyme créée en mars 2002 avec un capital social de 5 millions de dinars, son siège social est sis à Tunis, boulevard de l'excellence. Elle exerce une activité industrielle portant sur la fabrication d'appareils de conduction et de distribution électriques. Cette société a décidé de développer, à partir de 2014, un projet commercial à Tozeur classée comme zone de développement régional prioritaire. À cet effet, la société «CARTHAGE» a conclu une convention avec une société domiciliée en Norvège dénommée «Nova Etudes» pour lui confier les études de faisabilité du projet.

Les études en question ont été réalisées en Norvège au cours du troisième trimestre 2014 et facturées à la société «CARTHAGE» au cours du mois de décembre 2014 pour un montant s'élevant à 185.000,000 DT.

La société «CARTHAGE» a lancé le projet en question au cours du mois de mars 2015 dans le cadre d'une société anonyme dénommée «CHAMS» avec un capital social de 3 millions de dinars dont elle détient 53% de son capital sous forme d'apport en numéraire, libéré du quart à la souscription.

La société «CARTHAGE» a déclaré au titre de l'exercice 2015 un chiffre d'affaires de 6.800.000,000 DT dont 40% proviennent de l'exportation (la société a réalisé sa première opération d'exportation en 2004) et a dégagé un bénéfice comptable avant impôt s'élevant à 980.000,000 DT.

Ce résultat tient compte des éléments suivants :

- une plus-value de 135.000,000 DT provenant de la cession de certains de ses équipements à une entreprise totalement exportatrice.
- un gain de change s'élevant à 20.000,000 DT suite au remboursement effectué le 25 octobre de la même année par sa filiale établie au Maroc, pour le compte de laquelle elle a financé le 25 avril 2015 une opération d'importation de produits tunisiens pour un montant de 560.000,000 DT
- une prime s'élevant à 120.000,000 DT reçue du Fonds d'Accès aux Marchés d'Exportation (FAMEX) dans le cadre de l'encouragement des opérations d'exportation.
- des provisions pour dépréciation d'actions cotées à la bourse du Maroc pour un montant de 75.000,000 DT,
- une perte de 200.000,000 DT est comptabilisée suite à l'annulation de la moitié des titres de participation que la société (CARTHAGE) détient dans le capital d'une entreprise en difficultés économiques ayant procédé à l'absorption de ses pertes cumulées par la réduction de son capital effectuée le 20 octobre 2015.
- les frais d'études facturés par la société norvégienne «Nova Etudes».

Travail à faire :

Déterminer le bénéfice imposable et l'IS dû par la société «CARTHAGE» au titre de l'exercice 2015.

N.B : Tous les montants sont libellés en hors taxe.

EXERCICE 2

La société « Batilux », société à responsabilité limitée au capital de 150.000D spécialisée dans le commerce en gros des matériaux de construction.

La société « Batilux » a enregistré au titre de l'exercice 2015, un chiffre d'affaires brut de 5.640.000 D et un bénéfice comptable de 124756 D et un bénéfice fiscal de 114 756 suite à la déduction d'un Amortissement différé pour un montant de 10 000D qui n'a pas été imputé sur le résultat bénéficiaire de l'exercice 2014.

Ce bénéfice tient compte notamment des opérations suivantes :

Charges diverses :

- Provisions pour créances douteuses d'un décompte d'un montant de 50.000 D sur un client admis au bénéfice du règlement amiable conformément à la loi relative au redressement des entreprises en difficultés économiques donc l'action en justice n' a pas été engagée;
- Charges financières pour un montant de 1300D au titre d'un contrat de leasing relatif à l'acquisition d'une voiture tourisme.
- Don à une société touristique en difficulté pour un montant de 15 000. D;

Amortissements :

- Un montant de 6000D relatif à l'amortissement d'un Véhicule de tourisme d'une puissance fiscale de 9 c.v et d'une valeur de 30.000 D acquis par voie de leasing en 2013 sachant que la société a déduit extracomptablement le différentiel d'amortissement en 2013 et 2014.;

Divers produits :

- Revenus de participations au capital d'une société établie au Maroc 5.000 D.
- Un montant de 10.000 D. représentant la contrepartie des marchandises livrées à une de ses filiales à l'étranger au cours de 2014.

Travail à faire :

Déterminer le bénéfice imposable et l'IS dû par la société «Batilux» au titre de l'exercice 2015 en justifiant vos réponses.

EXERCICE 3

La société "Les tissages" a préparé les états financiers arrêtés au 31 décembre 2015 qui font apparaître les éléments suivants :

- _ Résultat comptable avant impôt 200.000 D
- _ Situation nette 2.000.000 D
- _ Chiffre d'affaires global 4.500.000 D
- _ Bénéfice fiscal 120.000 D

Le bénéfice fiscal tient compte de la seule déduction extra-comptable concernant 80.000 D de bénéfices provenant de l'exportation(Première opération d'exportation réalisée en 2013).

Le bénéfice comptable a été déterminé compte tenu des précisions suivantes :

- Dans le compte "Autres pertes ordinaires", figure une perte exceptionnelle de 24.000 D due à l'évolution défavorable du cours de change et ce, suite au règlement en 2014 par anticipation d'un crédit contracté auprès d'une banque Italienne ;

- Le compte "Autres produits d'exploitation" enregistre la reprise sur provisions pour risques et charges d'exploitation pour un montant de 43.000 D et pour dépréciation de stocks de matières premières pour un montant de 27.000 D comptabilisées au cours de l'exercice précédent sachant que le traitement fiscal ayant été opéré en 2014 est adéquat.

- La déduction d'une perte de change latente d'un montant de 28.000 D constatant la prise en compte des écarts de conversion des dettes libellées en monnaies étrangères à la clôture de l'exercice en fonction du dernier cours de change;

- Le compte "Charges financières" comporte 12.000 D d'intérêts payés par la société concernant un emprunt contracté à son profit par le principal actionnaire du fait qu'elle avait des contraintes de garantie pour l'obtention d'un crédit.

- Renseignements divers : l'année précédente, la société a résorbé le déficit dégagé en réputant différés 270.000 D d'amortissements.

Travail à faire :

Déterminer les différents traitements fiscaux possibles s'appliquant aux opérations indiquées dans l'énoncé et calculer le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 2015.

EXERCICE 4

La Société " Violette " vous demande, en vue du dépôt de la déclaration de l'exercice 2015, de lui indiquer le sort fiscal : _

- Des provisions pour créances douteuses constituées et déduites fiscalement sachant qu'au titre de certaines d'entre elles la société a obtenu un jugement en sa faveur ;
- Des pénalités payées à la clientèle pour livraison tardive de marchandises ;
- De certaines charges d'exploitation et d'une provision pour créances douteuses que la société a omis de comptabiliser au cours de l'année précédente.

EXERCICE 5 :

La société « Ambition » est une société anonyme créée en 2003, son siège social est situé à Tunis, elle a pour objet la production de matériel électrique.

Vous avez été chargé d'établir le tableau de détermination du résultat fiscal dudit exercice. Dans ce cadre, les informations suivantes ont été collectées auprès des services de la société :

La société « Ambition », a réalisé au titre de l'exercice 2015 un chiffre d'affaires HT de 4.000.000 dinars dont 1.000.000 dinars proviennent des opérations d'exportations (première opération d'exportation réalisée en 2004), soit un chiffre d'affaires TTC de 4.720.000. Le bénéfice comptable avant impôt au titre de l'exercice 2015 servant pour la détermination du résultat fiscal s'élève à 1010.000 dinars sachant que le comptable de la société « **Ambition** » n'a effectué aucun retraitement fiscal spécifique au titre des opérations suivantes.

1. Don de 300.000 dinars accordé par la société « **Ambition** » au Directeur général de sa société mère pour acquérir 30% de ces actions. Cette opération a été décidée par le conseil d'administration de la société suite au refus répétitif de l'ancien actionnaire d'approuver les résolutions proposées. Toutes les obligations déclaratives relatives à la déduction des dons ont été accomplies.
2. Les dotations aux provisions de l'exercice enregistrent :
 - ❑ Une provision pour la couverture du risque lié à l'indemnisation d'un client conformément aux clauses contractuelles pour un montant de 30.000 dinars
 - ❑ Une provision pour dépréciation des produits semis finis pour un montant de 15.000 dinars
 - ❑ Une provision pour créances douteuses pour un montant de 10.000 dinars (l'action en justice a été engagée en 2015)

Les obligations déclaratives liées à la déduction des provisions ont été accomplies.

3. La société « Ambition » a absorbé une autre société anonyme « Le défi », entreprise partiellement exportatrice créée en 2009 et exerçant dans le même secteur (siège social à Tunis). L'opération de fusion a pris effet le 2 Septembre 2015, sachant qu'elle a été accomplie conformément à la législation en vigueur avec l'accomplissement adéquat des obligations déclaratives.

La société absorbée a réalisé au titre de la période allant du 1er janvier au 2 Septembre 2015 un résultat net de 800.000 dinars, ce résultat tient compte d'une plus-value de fusion de :

- 200.000 dinars au titre des équipements,
 - 150.000 dinars au titre d'un immeuble,
 - 90.000 dinars au titre des stocks,
 - 70.000 dinars au titre d'actions cotées en bourse ayant été acquis le 5 Janvier 2014.
4. Le compte «réception, cadeaux et frais de restauration» enregistre un montant de 100.000 dinars. L'examen de ce compte indique un montant de 70.000 dinars, relatif à une action publicitaire engagée pour promouvoir l'activité de la société (panneaux publicitaires, catalogues et affiches), justifié par des factures probantes et conformément à la législation fiscale en vigueur, a été comptabilisé par erreur dans ce compte. Vous êtes informés, à cet effet, qu'une écriture de reclassement vers le compte approprié «publicité, publication, relation publique» a été comptabilisée.
 5. Le compte "Charges financières" comporte 12.000 dinars d'intérêts payés par la société concernant un emprunt contracté à son profit par le principal actionnaire du fait qu'elle avait des contraintes de garantie pour l'obtention d'un crédit.
 6. Une erreur a été commise lors de l'élaboration des états financiers au titre de l'exercice 2014. Une charge d'un montant de 10.000 dinars n'a pas été comptabilisée par omission involontaire étant donné la réception de la facture correspondante postérieurement à l'élaboration des états financiers. Cette charge a été comptabilisée en 2015.
 7. La charge de loyer comporte un montant de 20.000 dinars. La facture s'y rattachant a été émise par le locataire le premier Juin 2015 et le paiement a été effectué comme suit :
 - En espèce pour un montant de 11.000 dinars en Juillet 2015,
 - Par un dépôt en compte bancaire pour un montant de 9.000 dinars en Décembre 2015.
 8. Comptabilisation parmi les produits d'un montant de 170.000 dinars représentant le montant net des dividendes perçus auprès d'une filiale installée en Mali (la retenue à la source a été effectuée par la filiale au taux de 15%)
 9. Comptabilisation parmi les produits d'un gain de change s'élevant à 2.000 dinars suite au remboursement effectué le 25 octobre de la même année par sa filiale établie au Maroc, pour le compte de laquelle elle a financé le 25 avril 2015 une opération d'importation de produits tunisiens pour un montant de 56.000 dinars.
 10. Le 1er janvier 2015, annulation d'un produit de change latent suite à l'actualisation des créances en monnaies étrangères, passé en résultat le 31 décembre 2014. Ce produit de change latent d'un montant de 17.000 dinars n'a fait l'objet d'aucun retraitement au niveau du décompte fiscal au titre de l'exercice 2014.

Renseignements divers

Au titre de l'exercice 2014, la société a réalisé une perte fiscale de 100.000 dinars provenant essentiellement de la déduction des dividendes provenant d'une société tunisienne de 50 000 dinars et de la déduction des bénéfices à l'export de 80 000 dinars. Le comptable de la société propose de déduire cette perte en 2015.

- **Travail à faire :**

1-Elaborer le projet du tableau de détermination du résultat fiscal au titre de l'exercice 2015 de la société « **Ambition** » *en justifiant vos réponses*.

2- Déterminer le résultat fiscal imposable et calculer l'IS dû au titre de l'exercice 2015 de la société «**Ambition**».

UNIVERSITE DE MANOUBA
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Matière : Fiscalité Approfondie

Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable

Année Universitaire : 2017-2018

Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ

CORRECTION SERIE N° 3

Exercice 1

Détermination du bénéfice imposable de la société «CARTHAGE» au titre de l'exercice 2016

Bénéfice comptable : 980.000D :

- La plus-value de 135.000D doit faire partie du résultat fiscal ; toutefois, la société «Carthage» bénéficie de la Déduction d'une quote-part de son montant pour la détermination du bénéfice imposable dans les mêmes conditions que le bénéfice provenant de l'exportation.

- Le gain de change de 20.000D, provenant de l'encaissement de la créance sur la filiale établie au Maroc, doit faire partie du bénéfice imposable et ne peut pas bénéficier de la déduction au titre de l'exportation car la loi de finances pour l'année 2008 a limité la déduction aux gains de change relatifs aux ventes et acquisitions réalisés dans le cadre de l'exercice de l'activité principale.³⁵⁹

- La prime de 120.000D reçue du FAMEX doit faire partie du résultat fiscal ; toutefois, la société «Carthage» bénéficie de la déduction d'une quote-part de son montant pour la détermination du bénéfice imposable dans les mêmes conditions que le bénéfice provenant de l'exportation.

- La provision pour dépréciation des actions cotées à la bourse du Maroc de 75.000D est à réintégrer, elle n'est pas déductible. La déduction est réservée aux provisions pour dépréciation des actions cotées à la BVMT.

³⁵⁹³⁵⁹ L'article 11.1 BIS du code de l'IRPP et de l'IS a énuméré une liste exhaustive des revenus et des bénéfices exceptionnels déductibles du bénéfice imposable : « Les revenus et les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale des entreprises sont déductibles dans les mêmes limites et conditions prévues par la législation en vigueur pour les revenus et les bénéfices provenant de l'exploitation. Il s'agit :

- des primes d'investissement accordées dans le cadre de la législation relative à l'incitation à l'investissement, des primes de mise à niveau accordées dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé et des primes accordées dans le cadre de l'encouragement à l'exportation,
- de la plus-value provenant des opérations de cession des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'activité principale des entreprises à l'exception des immeubles bâtis, des immeubles non bâtis et des fonds de commerce,
- des gains de change relatifs aux ventes et aux acquisitions réalisées par les entreprises dans le cadre de l'exercice de l'activité principale,
- l'abandon de créances³⁵⁹

Pour que les entreprises exportatrices puissent bénéficier de ces dispositions, il faut que la cession des éléments de l'actif soit réalisée à l'étranger ou au profit des entreprises totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur en ce qui concerne la plus-value provenant de la cession des éléments de l'actif, et que les autres bénéfices exceptionnels susvisés soient liés à l'opération d'exportation. »

- La perte de 200.000D relative à l'annulation de la moitié des titres de participation n'est pas admise fiscalement dès lors qu'elle n'est pas considérée comme définitive. Elle ne le serait qu'au moment de la cession des titres ou de la liquidation de la société émettrice. Au moment de l'annulation des titres, la perte n'est encore ni certaine ni effective, l'événement peut simplement donner lieu à la constatation d'une provision, qui n'est fiscalement déductible que si l'entreprise émettrice est une société anonyme cotée à la BVMT.

- Les frais d'études facturés par la société «Nova Etudes» de 185.000D sont à réintégrer car ils concernent l'exercice 2015, année de la réalisation **et de la facturation** des études. Egalement, les frais d'études ne constituent pas une charge liée à l'exploitation de la société «Carthage».

Par ailleurs, la société «Carthage» doit intégrer dans son bénéfice imposable, les intérêts non précomptés au taux de 8% au titre des sommes qu'elle a avancé à sa filiale établie au Maroc et correspondant à la période allant du 25 avril au 25 octobre soit :

$$560.000D \times 8\% \times 6 / 12 = \mathbf{22.400D}$$

Le résultat comptable	980.000D
Réintégrations	
- Provision pour dépréciation d'actions :	75.000D
- Frais d'études :	185.000D
- Intérêts non précomptés :	22.400D
- Pertes sur annulation des titres :	200.000D
Bénéfice fiscal avant déductions / Incitations fiscales	1.462.400D

La société ne peut plus déduire les revenus provenant de l'exportation, étant donné qu'elle a déjà bénéficié d'une période d'exonération de 10 ans à partir de la première opération d'exportation réalisée en 2004. Donc, les bénéfices provenant de l'export sont imposables au taux de 10%.

Détermination de la quote-part du bénéfice à prendre en considération pour déterminer le bénéfice provenant de l'exportation :

$$1.462.400 - 22.400 - 20.000 = 1.420.000D$$

$$\text{Bénéfice d'exportation} = 40\% \times 1.420.000D = 568.000D$$

$$\text{Bénéfice local} = 1.462.400 - 568.000 = 894.400D$$

$$\text{I.S.} = 894.400 \times 0,25 + 568.000 \times 0,1 = 280.400D$$

$$\text{➤ Minimum de 0,2\% sur le marché local : } 6800000 \times 60\% \times 1,18 \times 0,2\% = 9628,8 \text{ D}$$

$$\text{➤ Minimum de 0,1\% sur l'export : } 6800000 \times 40\% \times 0,1\% = 2720 \text{ D}$$

$$\text{➤ Minimum global} = 9628,8 + 2720 = 12.348,8 \text{ D}$$

L'IS étant supérieur au minimum, il est exigible.

Exercice 2**Détermination du bénéfice imposable réalisées par la société " Batilux " au titre de l'exercice 2016**

Benefice comptable avant impôt		124 756
L		
Réintégrations		
La provision au titre des créances douteuses n'est déductible que dans le cas où une action en justice a été engagée contre le client. Cette condition n'est pas exigée pendant la période de suspension des procédures judiciaires pour le client admis au bénéfice de la loi n° 95-34 du 17 avril 1995 : Charge déductible Montant à réintégrer provisoirement : 50 000		50 000
Les charges financières au titre du contrat de leasing sont déductibles. Montant à réintégrer :0		0
Don à une société touristique en difficulté pour un montant de 15 000. D: les dons accordés aux sociétés ne sont pas déductibles ³⁶⁰ : Charge à réintégrer Montant à réintégrer :15000		15 000
Déductions		
Les marchandises livrées à l'étranger : Sur la base du principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice correspondant, les produits de la vente de ces marchandises doit faire partie des produits de l'exercice 2015 donc ils sont déductibles des résultats de l'exercice 2016. Montant à déduire : 10 000	10 000	
Les amortissements au titre des immobilisations acquises par voie de leasing sont déductibles pour les contrats conclus à partir du 1er janvier 2008. L'article 41 de la loi de finances pour l'année 2008 a permis aux entreprises de déduire le différentiel des amortissements fiscaux des Actifs exploités dans le cadre de contrats de leasing par rapport aux amortissements comptables et ce nonobstant	4 000	

³⁶⁰ Trois régimes fiscaux régissent la déductibilité des dons et subventions³⁶⁰ de l'impôt sur les bénéfices et à la condition qu'ils soient comptabilisés, déclarés avec la déclaration annuelle des résultats et justifiés par des documents probants.

1. Les dons et subventions accordés aux organismes, projets et œuvres sociales dont la liste est fixée par décret sont déductibles pour leur totalité.
2. Les dons et subventions servis à des œuvres ou organismes d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou culturel sont, dans la mesure où ils sont justifiés, admis en déduction pour la détermination du résultat net imposable à concurrence de 2‰ du chiffre d'affaires brut.
3. Les autres dons et subvention ainsi que ceux non déclarés sont non déductibles

<p>sa non comptabilisation au titre de l'exercice concerné par la déduction. La durée prise en compte pour le calcul des amortissements ne doit pas être inférieure à la durée minimale fixée en fonction de la nature des actifs par le décret n°2008-492 comme à savoir 3 ans pour le matériel de transport.</p> <p>Compte tenu que la société peut déduire extra-comptablement 4000D (10 000-6000). L'amortissement qui sera enregistré en 2016 et 2017 sera réintégré.</p> <p>Montant à déduire : 4 000</p>		
Totaux	14 000	65 000
Résultat fiscal avant déduction des provisions		175 756
Plafond de déduction des provisions		87 878
Déduction au titre de la provision au titre des créances douteuses	50 000	
Résultat fiscal après déduction des provisions		125 756
<p>Les amortissements différés doivent être imputés sur les premiers exercices bénéficiaires à défaut leur déduction est perdue.</p> <p>Montant à déduire :0</p>	<u>0</u>	
Résultat fiscal après déduction des déficits et amortissements		125 756
<p>Les revenus de participation provenant du Maroc :</p> <p>Pour le cas des personnes morales établies en Tunisie, les dividendes provenant de l'étranger doivent faire partie de leur bénéfice imposable. Seuls sont déductibles les dividendes distribués par des sociétés passibles de l'IS,</p> <p>Montant à déduire :0</p>	<u>0</u>	
Résultat imposable		125 756

Exercice 3

Détermination du bénéfice imposable réalisées par la société "LES TISSAGES" au titre de l'exercice 2016

Bénéfice comptable avant impôt		200.000
L		0
Réintégrations		
- Autres pertes ordinaires La perte est déductible puisqu'elle est définitivement supportée par la société. Par ailleurs, le règlement par anticipation entre dans le cadre de la liberté de gestion des entreprises et ne constitue nullement une décision anormale de gestion ; la banque Italienne étant entièrement indépendante de la société. Il n'y a donc pas de divergence entre comptabilité et fiscalité. D'où pas de correction à faire. Montant à réintégrer : 0		0
- Perte de change La perte n'est pas définitive (calculée en fonction du dernier cours de change), elle n'est pas déductible fiscalement. D'où à réintégrer : 28.000 D.		28 000
- Charges financières Nonobstant le fait que l'emprunt intéresse la vie de la société, et s'agissant d'une dette personnelle de l'associé, la prise en charge des intérêts constitue une décision de gestion anormale non opposable à l'administration. En effet, la solidarité existant entre la société et ses associés trouve sa limite dans l'autonomie juridique de chacun d'eux. D'où réintégration des 12.000 D.		12 000
Déductions		
- Autres produits d'exploitation La reprise sur provisions entraîne la déduction du montant correspondant du fait que ces provisions ont été réintégrées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été constatées. En effet, la provision pour risques et charges d'exploitation n'est pas admise fiscalement en déduction et celle pour dépréciation des stocks n'est déductible que pour les produits finis. D'où à déduire : 43.000 D + 27.000 D=70 000D	70 000	
Totaux	70 000	40 000
Résultat fiscal avant déduction des des déficits et amortissements		170 000
Déduction des amortissements différés	270.000	
Résultat fiscal après déduction des déficits et amortissements		-100 000
La société peut déduire les revenus provenant de l'exportation vu qu'elle	0	

<p>bénéficie d'une période d'exonération de 10 ans à partir de la première opération d'exportation réalisée en 2014.</p> <p>Toutefois, le bénéfice imposable est déterminé en respectant l'ordre suivant :</p> <p>a- Déduction des amortissements régulièrement différés en période déficitaire ;</p> <p>b- Déduction des bénéfices provenant de l'exportation,</p> <p>En vertu de l'article 48-IX du code de l'IRPP et de l'IS, aucun déficit ne peut résulter de la déduction des bénéfices ou revenus exonérés.</p> <p>En absence de bénéfice imposable, la société ne bénéficie pas de la déduction des bénéfices à l'export.</p> <p>Montant à déduire :0</p>		
Résultat imposable		-100 000

Détermination de l'IS au titre de l'exercice 2016

Le résultat fiscal est déficitaire, l'IS est égal au minimum d'impôt.

La société bénéficie de la déduction totale de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'export.

L'impôt annuel ne doit pas être inférieur à un minimum d'impôt égal à 0,2% du chiffre d'affaires local brut avec un minimum égal à 500 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires.

IS = Minimum d'impôt de droit commun : $4500\ 000 * (120000 / 200000) * 0,2\% = 5400\ D.$

Exercice 4

1. Les provisions constituées et déduites fiscalement doivent faire l'objet d'une reprise pour leur montant intégral au titre des créances dont la société a obtenu un jugement en sa faveur.
2. Les pénalités pour livraison tardive des marchandises ne constituent pas une sanction pour infraction à la législation en vigueur mais un dédommagement de la clientèle et donc elles sont admises en déduction pour la détermination du résultat fiscal.
3. Sur le plan fiscal, les provisions constituées au titre d'un exercice donné sont déductibles du bénéfice soumis à l'impôt du même exercice et ce dans les limites fixées par la législation fiscale en vigueur. Sur cette base, les provisions déductibles et qui n'ont pas été déduites bien qu'elles n'aient pas dépassé lesdites limites de déduction, ne sont plus déductibles des bénéfices des exercices ultérieurs du fait qu'il s'agit d'un abandon volontaire de déduction d'une charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable des entreprises.
4. La déduction des charges est une règle impérative. Si elle ne les comptabilise pas, la société prend donc une décision de gestion irrégulière. Elle perd le droit de constater ultérieurement ces charges. D'ailleurs, c'est la conséquence découlant du principe de l'indépendance des exercices.

A graphic featuring the text "SERIE 4" in a white, italicized, serif font. The text is centered within a black rectangular box. This black box is flanked by two blue rectangular blocks of equal size. The entire graphic is set against a dark gray background with a subtle gradient and a light glow effect beneath the central black box.

SERIE 4

NIVERSITE DE MANOUBA**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES****Matière : Fiscalité Approfondie****Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable****Année Universitaire : 2017-2018****Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ****SERIE N° 4****EXERCICE 1**

Au titre de l'exercice 2015, la société «Rades Production », SARL implantée à Rades et exerçant une activité industrielle, a réalisé un chiffre d'affaire TTC s'élevant à 10.200.000 DT et un bénéfice comptable avant impôt de 1.500.000 DT.

Ce bénéfice a été déterminé, compte tenu des informations et données suivantes :

Charges diverses

- Charge de 20 000D correspondant un rappel de TVA dont la déduction a été rejeté par un contrôle fiscal pour un montant de 15000 et des pénalités de retard pour un montant de 5000D.
- Charge de 10 000D correspondant à une provision pour congé à payer.
- Charge de 2 000D correspondant au Droit de douane sur acquisition d'un camion effectué le 31 Décembre 2015.
- Charge de 10 000D correspondant à un contrat collectif d'assurance-vie pour une durée de 10 ans relatif à l'indemnité de départ à la retraite dans le cadre de l'exécution des obligations de l'employeur envers ses salariés, sachant que la cotisation a été payée intégralement par la société.

Divers produits :

- Produit de 3 000D correspondant à l'encaissement d'une subvention d'investissement de 20 000D lors de l'acquisition d'un équipement de production le premier Juillet 2015 (Taux d'amortissement de 15%).
- Un produit de 50 000D correspondant à une subvention pour égal montant, ayant été encaissé le 1 Juillet 2015 lors de l'acquisition d'un terrain.
- Un produit de 20 000D correspondant à la prime de mise à niveau ayant financé l'achat d'un logiciel informatique.
- Un produit de 2 000D au titre d'une indemnisation reçue en 2015 relative à des actifs endommagés en 2014 sachant que la perte correspondante a été réintégrée en 2014.

-Plus value imposable pour un montant de 10 000 suite à la cession le 30 juin 2015 pour un montant de 100 000D d'un terrain acquis le 30 Juin 2013 pour un montant de 90 000D et dont la moitié à été financé par une subvention d'investissement.

Travail à faire :

Déterminer le bénéfice imposable de la société « Rades Production» au titre de l'exercice 2015

EXERCICE 2

Au titre de l'exercice 2015, la société « Commerce du Sahel», SARL implantée à Sousse et exerçant une activité commerciale, a réalisé un chiffre d'affaire TTC s'élevant à 2.200.000 DT et un bénéfice comptable avant impôt de 350.000 DT.

Ce bénéfice a été déterminé, compte tenu des informations et données suivantes :

1. Charge de 5 000D correspondant Cadeaux pour un montant de offerts à la clientèle et aux différents partenaires de la société
2. Perte de 10 000D correspondant à un vol de marchandises sachant que la société ne dispose pas d'un jugement définitif.
3. Charge de 1 000D correspondant à une facture d'achat de marchandises auprès d'un commerçant n'ayant pas de matricule fiscale
4. Frais de réception pour un montant de 20 000D
5. Dons accordés aux associations de développement régional pour un montant de 5 400D.
6. Produit de change pour un montant de 2000 D relative à une créance de 100 000 Euro facturé en Octobre 2014 et encaissé en Mars 2015
 - ☒☒Taux de change en Octobre 2014 1€=2,23
 - ☒☒Taux de change en décembre 2014 1€=2,28
 - ☒☒Taux de change en Mars 2015 1€=2,3
7. Plus value imposable pour un montant de 10 000 suite à la cession le 30 Septembre 2015 pour un montant de 20 000D d'une voiture de tourisme de puissance fiscale de 10 CV acquise neuve le 30 Mars 2013 pour un montant de 30 000D (Amortissement pratiqué au taux de 20%). La charge d'assurance et les frais de vignette relative à cette voiture en 2015 s'élèvent respectivement à 1 000D et 600 D.

Travail à faire :

Déterminer le bénéfice imposable et l'IS dû par la société «Commerce du Sahel» au titre de l'exercice 2015.

Exercice 3

La société « Oméga Plus » filiale de la société « La Douce » est une société anonyme de droit tunisien qui exerce une activité industrielle à Ksar Saïd dont le capital social, totalement libéré, s'élève à 1.000.000 DT. Elle a réalisé sa première opération d'exportation en 2006.

Au titre de l'exercice 2014, la société a réalisé un chiffre d'affaires global de 3.000.000 DT hors TVA (au taux de 18 %), dont 40% provenant des opérations d'exportation. Son comptable a établi un projet d'état de détermination du résultat fiscal faisant apparaître un bénéfice fiscal s'élevant à 680.000 DT.

Le bénéfice comptable ayant servi pour la détermination du résultat fiscal s'élève à 630.000 DT. Lors du passage du résultat comptable au résultat fiscal, le comptable de la société n'a effectué aucun retraitement au titre des opérations suivantes :

- La comptabilisation parmi les pertes exceptionnelles d'une moins value de 100.000 DT résultant de la cession d'un terrain inscrit à l'actif du bilan depuis 2007 pour une valeur s'élevant à 250.000 DT au profit de son PDG en contre partie d'une créance que ce dernier détient sur la société et qui s'élève à 150.000 DT. La valeur marchande du terrain s'élève à la

date de cession à 400.000 DT (faite abstraction des autres aspects juridiques liés au droit des affaires)

- Comptabilisation parmi les produits d'un montant de 85.000 DT représentant le montant net des dividendes perçus auprès d'une filiale installée en Algérie (la retenue à la source a été effectuée par la filiale au taux de 15%)

- Comptabilisation d'une provision pour dépréciation des actions détenues dans une filiale installée en Egypte et cotées à la bourse du Caire pour un montant de 30.000 DT.

Travail à faire :

Déterminer le bénéfice imposable et l'IS dû par la société «Oméga Plus» au titre de l'exercice 2014.

UNIVERSITE DE MANOUBA**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES****Matière : Fiscalité Approfondie****Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable****Année Universitaire : 2017-2018****Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ****CORRECTION SERIE N° 4****Exercice 3****1- Détermination du résultat fiscal :**Bénéfice fiscal déterminé par la société : **680.000 D****Perte exceptionnelle** : 100.000 D (-value)

Valeur marchande du terrain : 400.000 D

Valeur d'origine : 250.000 D

Plus -value : 150.000 D

Donc :

Réintégration de la moins value comptabilisée indûment : **100.000 D**Réintégration de la plus value qui aurait du être constatée : **150.000 D****Dividendes encaissés** : 85.000 D

Les dividendes perçus de l'étranger sont imposables en Tunisie pour leur valeur brute.

Montant comptabilisé : 85.000 D net de retenue à la source (15%)

Montant brut : $85.000 \times 100/0.85 = 100.000$ DRéintégration de la différence non comptabilisée: **15.000 D****Provisions pour dépréciation des actions cotées à la bourse Egyptienne** : 30.000D.

Seules les provisions pour dépréciation des actions cotées à la BVMT sont déductibles.

Réintégration de la provision déduite à tort: **30.000 D**

Total de réintégrations opérées sur le résultat fiscal établi par le comptable de la société :

 $100.000 + 150.000 + 15.000 + 30.000 = \mathbf{295.000 D}$ Résultat fiscal rectifié avant déduction des bénéfices de l'export : $680.000 + 295.000 = \mathbf{975.000 D}$

L'imposition des bénéfices provenant de l'export concerne les sociétés exportatrices qui ont consommé la période de déduction totale de 10 ans à partir de la première opération d'exportation. La société a réalisé la première opération d'exportation en 2006 et par conséquent les revenus provenant de l'exportation sont déductibles

Selon l'article 11.1 BIS du code de l'IRPP et de l'IS³⁶¹, les dividendes et les plus values de cession des immeubles ne sont pas considérés comme des revenus liés à l'activité principale.

Déduction des bénéfices provenant de l'exportation :

$(975.000 - 150.000 - 100.000) \times 40\% = 290.000 \text{ D}$

Bénéfice fiscal après déduction des bénéfices de l'exportation : 685.000 D

$\text{IS D} = 685.000 \times 0,25 = 171\,250 \text{ D}$

Minimum d'IS= $3\,000\,000 \times 1,18 \times 0,6 \times 0,2\% = 4\,248 \text{ D}$

L'IS de 171 250 D est exigible étant donné qu'il est supérieur au minimum d'impôt.

³⁶¹ L'article 11.1 BIS du code de l'IRPP et de l'IS a énuméré une liste exhaustive des revenus et des bénéfices exceptionnels déductibles du bénéfice imposable : « Les revenus et les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale des entreprises sont déductibles dans les mêmes limites et conditions prévues par la législation en vigueur pour les revenus et les bénéfices provenant de l'exploitation. Il s'agit :

- des primes d'investissement accordées dans le cadre de la législation relative à l'incitation à l'investissement, des primes de mise à niveau accordées dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé et des primes accordées dans le cadre de l'encouragement à l'exportation,
- de la plus-value provenant des opérations de cession des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'activité principale des entreprises à l'exception des immeubles bâtis, des immeubles non bâtis et des fonds de commerce,
- des gains de change relatifs aux ventes et aux acquisitions réalisées par les entreprises dans le cadre de l'exercice de l'activité principale,
- l'abandon de créances

Pour que les entreprises exportatrices puissent bénéficier de ces dispositions, il faut que la cession des éléments de l'actif soit réalisée à l'étranger ou au profit des entreprises totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur en ce qui concerne la plus-value provenant de la cession des éléments de l'actif, et que les autres bénéfices exceptionnels susvisés soient liés à l'opération d'exportation. »

A graphic featuring the text "SERIE 5" in a white, italicized, serif font. The text is centered within a black rectangular box. This black box is flanked by two blue rectangular blocks of equal size. The entire graphic is set against a dark gray background with a subtle gradient and a soft glow effect beneath the central black box.

SERIE 5

UNIVERSITE DE MANOUBA**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES****Matière : Fiscalité Approfondie****Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable****Année Universitaire : 2017-2018****Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ****SERIE N° 5****Exercice n°1**

La société « NEW INDUSTRIE» est une société anonyme, exerçant une activité industrielle régie par le code d'incitations aux investissements, créée en 2002 avec un capital de 500 000D. Son siège social est situé à Tunis.

Au titre de l'exercice 2015, la société a réalisé un chiffre d'affaires total hors TVA de 1.500.000 D et un bénéfice comptable de 300.000D. Le rapport du commissaire aux comptes signale une réserve relative à la TVA.

Ce bénéfice a été déterminé compte tenu des opérations et informations décrites ci-après :

Au niveau des charges

- 1- Provision pour créance douteuse sur un client admis au bénéfice du règlement amiable conformément à la loi relative au redressement des entreprises en difficultés économiques pour un montant de 10.000 DT. Le rapport du commissaire aux comptes de cette entreprise a comporté une réserve sur les ventes. L'action en justice n'a pas été exercée en 2015.
- 2- Un montant de 10.000 DT correspondant à une cotisation d'assurance vie souscrite en 2015 pour l'ensemble du personnel de l'entreprise et prise en charge intégralement par la société.
- 3- Don au profit d'un parti politique pour un montant de 2 000DT.
- 4- Un montant de 15.000 DT correspondant à une créance abandonnée au profit d'une société en difficulté économique dans le cadre du règlement amiable prévu par la loi n° 95-34 du 17 avril 1995. Sachant que cette société est soumise à l'audit d'un CAC et ses comptes au titre des exercices précédant l'exercice de l'abandon et non prescrits ont été certifiés sans que la certification comporte des réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt.
- 5- Le compte «charges financières» a enregistré les intérêts servis à l'actionnaire de la société Monsieur « Skander» détenant 25% du capital de la société, en rémunération d'une avance qu'il avait consentie à la société «NEW INDUSTRIE» en Mars 2015 et qui s'élève (l'avance) à 300.000,000 D. Les intérêts ont été décomptés au taux de 9% (l'an) pour une période de 3 mois.
- 6- Dotation aux amortissements d'équipements de bureaux pour un montant de 1.250 D. Il s'agit d'équipements de bureaux acquis le 1 Juillet 2015 pour un montant de 10.000D. La dernière acquisition d'équipements de bureaux a été effectuée le 1 Janvier 2011 pour un montant de 5.000D.

NB : La société applique un taux d'amortissement des équipements de bureaux au taux de 25%.

Au niveau des produits

- 1- Ventes de marchandises à une société du groupe pour un montant de 50.000D (5 000 unités avec un prix de vente de 100D)

Trois transactions similaires ont été identifiées

- Transaction entre la société «Espoir » et la société « international Trade» du même groupe au prix unitaire de 150D
 - Transaction entre la société « Valeur ajoutée » et la société de commerce international « distribution mondiale» au prix unitaire de 80D, sachant que cette dernière fixe les règles d'achat et de vente à pratiquer par la première entreprise laquelle devrait aussi lui rendre compte de toutes ses opérations.
 - Transaction entre la société «PPP» et la société « Innovation » au prix unitaire de 140D au titre d'un équipement dotée d'une fonctionnalité relative aux nouvelles technologies que la société « NEW INDUSTRIE» ne fournit pas. Selon les experts du secteur, cette fonctionnalité augmente le prix de vente pour un montant de 20D par unité.
- 2- Comptabilisation parmi les produits d'un montant de 42 500 DT représentant le montant net retenu à la source au titre des dividendes perçus auprès d'une filiale installée en Algérie (la retenue à la source a été effectuée par la filiale au taux de 15%)
- 3- Le compte "Autres produits d'exploitation" enregistre
- la reprise sur provisions pour risques et charges d'exploitation pour un montant de 13.000 D (provision ayant été réintégrée au cours de l'exercice 2012)
 - la reprise sur provisions pour dépréciation de stock (provision ayant été déduite au cours de l'exercice 2013) pour un montant 20.000D.

Renseignements divers

Au titre de l'exercice 2014, la société a réalisé un bénéfice comptable de 60.000 D et un résultat imposable déficitaire de 50.000 dinars, sachant que la société a déduit lors du passage du résultat comptable au résultat fiscal un montant de 150.000D au titre des dividendes distribués par sa filiale établie en Tunisie. Le comptable de la société à l'intention de déduire le déficit reporté de 50.000 D en 2015.

Travail à faire:

- A. Déterminez l'assiette imposable de la société « NEW INDUSTRIE » au titre de l'exercice 2015 et l'IS dû.
- B. Calculer l'impôt sur le revenu dû par l'actionnaire Mr Skander durant l'année 2015 sachant que :
- Il a réalisé des recettes au titre de son activité d'avocat pour un montant TTC de 50 000D dont 80% ont été encaissées en 2015 et qu'il a opté pour le régime du forfait d'assiette.
 - Il a cédé en 2015 des parts sociales d'une société établie en Tunisie pour un montant de 45.000D, ayant été souscrites en 2013 pour un montant de 20.000D.
 - Il est marié

Exercice n°2

Soit, la société « Bardo commerce », société anonyme, non cotée en bourse, exerçant une activité commerciale. Son siège social est situé à Bardo.

Au titre de l'exercice 2014, la société a réalisé un bénéfice comptable de 100.000D et un résultat imposable bénéficiaire de 150.000D. L'exercice 2015 a été caractérisé par une amélioration de la rentabilité de l'entreprise qui a réalisé un bénéfice comptable avant impôt de 600 000D et un chiffre d'affaires total hors TVA de 3.500.000 D.

Ce bénéfice a été déterminé compte tenu des opérations et informations décrites ci-après :

- Une moins-value de 20.000 D a été constatée en charges, suite à l'offre en Janvier 2015 aux cadres et dirigeants (en dehors du PDG) de la société d'une option de souscription et de participation de 1 000 actions à son capital. Sachant que la valeur de souscription fixée à la date de l'offre est de 50 D l'action et que la valeur mathématique des actions du mois de décembre 2014 est de 70,000D. La levée d'option a été exercée en Janvier 2016.

- Une moins-value de 100.000 D résultant de la cession d'un immeuble inscrit à l'actif du bilan pour une valeur comptable nette s'élevant à 150.000 D au profit de son principal actionnaire en contre partie d'une créance que ce dernier détient sur la société et qui s'élève à 50.000 D. La valeur marchande de l'immeuble s'élève à la date de cession à 200.000 D.

- Un montant de 30 000D HT correspondant à une facture d'achat de marchandises en janvier 2015 payé comme suit :
 - o 30% réglé en espèce en Janvier 2015,
 - o 40% réglé en espèce en Février 2015,
 - o 30% réglé par virement bancaire en Mars 2015.

- Dividendes reçues pour un montant de 30 000D (20 000D correspondent à des dividendes distribués par une société implantée en Cameroun (absence de convention de non double imposition) et 10 000D des dividendes distribués par une société implantée en Tunisie)

- Etude de rentabilité, réalisée en 2014 par le frère du PDG pour un montant de 30 000D, sachant que le montant facturé correspond au triple du montant qui aurait dû être facturé dans des conditions normales.

Renseignements divers

Au titre de l'exercice 2013, la société a réalisé une perte fiscale de 50.000 dinars. Le nouveau comptable de la société prévoit de déduire ce déficit reporté en 2015.

Travail à faire:

1. Déterminez l'assiette imposable de la société « Bardo commerce» au titre de l'exercice 2015 en justifiant les réponses et l'IS dû.

2. Déterminer le montant des retenues à la source au titre des paiements effectués en Avril 2015 au profit des prestataires et salariés étrangers et devant donner lieu à des retenues d'impôts directs se détaillent comme suit :
 - Un montant de 5.000 D représentant le salaire brut du mois d'avril 2015 de Mr Shohei Nato de nationalité Japonaise et résident au Japon ayant travaillé en Tunisie (en tant que salarié de la société) uniquement pour une période de trois mois (Février, Mars et Avril 2015).

 - Un montant de 10.000 D correspondant à des honoraires versés à une société implantée à Panama, pays considéré comme paradis fiscal (absence de convention de non double imposition).

Exercice 3

La société « Dhaou » est installée en Tunisie, son siège social est situé à Tunis, elle a pour objet la production de matériel électrique et l'exécution des travaux d'installation s'y rapportant.

- Au titre de l'exercice 2015, la société "Dhaou" a dégagé :
- Un bénéfice comptable avant impôt sur les sociétés de 860.000 D.
- Un chiffre d'affaires total TTC de 7.970.000D

Le résultat comptable a été dégagé compte tenu des opérations suivantes :

1 - Des provisions pour dépréciation de titres cotés d'une société résidente en Allemagne de 36.000D déterminées compte tenu des données suivantes :

- * Nombre de titres : 300
- * Valeur d'origine : 20D le titre
- * Cours moyen journalier à la bourse en Allemagne au 31/12/2015 : 8D.

2 - Provisions pour dépréciation des parts sociales détenues par l'intermédiaire d'une SICAR dans le capital d'une société installée dans une zone de développement régional de 84.000D.

3 - Moins-value de 32.000D enregistrée le 3 mars 2015 suite à la cession d'un équipement acquis dans le cadre d'une opération de fusion en 2013 pour une valeur de 80.000D, l'équipement avait une valeur comptable nette au niveau de la société absorbée au moment de l'apport de 20.000 D.

4 - Dividendes reçus d'une société résidente en Afrique du Sud pour un montant net de 125.000D. L'impôt au titre de la distribution applicable en Afrique du Sud est au taux de 10%.

5 - Gain exceptionnel provenant de l'abandon d'un reliquat de dettes par la société mère de 87.000D.

6 - Plus-value de cession d'un immeuble pour un montant de 108 400D

7 - Pertes de change dégagées au titre du solde de son compte bancaire en devises: 19.000 D.

Travail à faire :

Déterminer Le résultat fiscal au titre de l'année 2015 par la société "Dhaou".

Exercice 4

Au titre de l'exercice 2015, la « STPM » société de travaux publiques a réalisé un chiffre d'affaires total hors TVA de 25.000.000 DT et un bénéfice comptable de 800.000 DT. Ce bénéfice a été déterminé compte tenu des opérations et informations décrites ci-après sachant que la société a réalisé sa première opération d'exportation en 2004.

1- Les dotations aux provisions de l'exercice enregistrent une provision pour la couverture du risque lié à l'indemnisation de trois employés licenciés, et une provision pour des créances douteuses (affaires devant les tribunaux au 31 décembre 2015) pour respectivement 50.000 DT et 85.000 DT.

2- Une moins-value de 40.000 DT a été constatée en charges, suite à la levée d'option de 10.000 DT nouvelles actions, exercée en 2015. La « STPM » a en effet, offert en 2014 à ses cadres et dirigeants (en dehors du PDG) une option de souscription et de participation à son capital. Sachant que la valeur de souscription fixée à la date de l'offre est de 16,000DT l'action et que le cours moyen journalier des actions du mois de décembre 2013 est de 20,000DT et celui du mois de décembre 2014 est de 22,000 DT.

3-Les produits de l'exercice enregistrent un montant de 30.000 DT correspondant à des dividendes servis par une société française de droit tunisien établie en Tunisie.

- 4- Les charges et produits constatés en comptabilité et relatifs aux deux marchés exécutés en Algérie et en Mauritanie se détaillent comme suit sachant que la société dispose selon la convention de l'UMA d'un établissement stable en Algérie :

Eléments	Marché Algérie	Marché Mauritanie
Chiffre d'affaires	5.000.000 DT	2.500.000 DT
Frais du personnel affectés	1.200.000 DT	600.000 DT
Autres charges directes affectées	3.000.000 DT	1.500.000 DT

6- Les frais généraux d'administration s'élèvent en 2015 à : 1.300.000 DT

7- Les charges de l'exercice enregistrent un montant de 12.000 DT correspondant à ses droits d'enregistrement payés à l'occasion d'une acquisition le 25 avril 2015, d'un terrain auprès d'une société « B » non résidente et non établie en Tunisie pour un montant de 2.000.000 DT. Ce terrain a été acquis par la société « B » en date de 25 avril 2010 au prix de 800.000 DT et enregistré à la recette des finances en date de 15 juillet 2010.

Travail à faire :

1- Calculer l'I.S dû par « STPM » au titre de l'exercice 2015

2- Préciser le régime fiscal de la plus-value réalisée par la société « B » au titre de la cession du terrain

3- Calculer l'IR dû par Monsieur Ben Ammar PDG de la STPM au titre de l'année 2015, sur la base des informations ci-dessous :

Monsieur Ben Ammar est marié et ayant deux enfants à charge, le premier âgé de 23 ans, poursuit des études supérieures à l'étranger et bénéficie d'une bourse de coopération. Le second est âgé de 19 ans, il est handicapé, mais poursuit des études supérieures en Tunisie sans bénéfice de bourse.

Monsieur Ben Ammar a perçu au titre de 2015 une rémunération annuelle brute de 120.000 DT, (constituant l'unique source de revenu) Monsieur Ben Ammar a :

- ✓ Payé à la CNSS un montant annuel de 4.000 DT au titre de cotisation au régime légal de la sécurité sociale sous le régime des indépendants ;
- ✓ Encaissé des dividendes au cours de 2015 d'un montant de 25.000 DT
- ✓ Souscrit une police d'assurance auprès d'une compagnie d'assurance pour un montant de 11.000 DT, lui garantissant une rente viagère avec jouissance effective différée de 11 ans.

UNIVERSITE DE MANOUBA**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES****Matière : Fiscalité Approfondie****Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable****Année Universitaire : 2017-2018****Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ****CORRECTION SERIE N° 5****Exercice n°1****I. Au niveau des charges****Provision pour créance douteuse sur un client admis au bénéfice du règlement amiable**

La condition relative à l'engagement d'une action en justice n'est pas exigible pour le besoin de la déduction des provisions pour créances douteuses des entreprises en difficultés économiques et ce durant la période de suspension des procédures judiciaires prévues par la loi n°95-34 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficulté économique. La législation fiscale n'a pas exigé pour la déduction de la provision pour créances douteuses à une entreprise en difficultés économiques la condition d'absence de réserves dans le rapport du CAC.

Pour bénéficier des déductions au titre des provisions pour dépréciation des provisions pour créances douteuses, l'entreprise est tenue de joindre à la déclaration de l'impôt un état détaillé des provisions constituées. L'état des provisions déductibles relatives aux créances des entreprises en difficultés économiques doit mentionner les références de la décision de suspension des procédures judiciaires. On suppose que cette condition a été remplie.

Donc à réintégrer provisoirement : 10.000 D

Cotisation d'assurance vie souscrite pour l'ensemble du personnel de l'entreprise et prise en charge intégralement par la société.

Cette charge doit être réintégrée étant donné que la cotisation minimale de l'affilié selon le taux fixé par l'arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances du 11 mars 2014 n'a pas été respectée.

Montant à réintégrer=10.000D

Don au profit d'un parti politique

Selon la doctrine administrative, les partis politiques ne sont pas considérés comme des œuvres ou organismes d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou culturel.

Montant à réintégrer=2 000D

Créance abandonnée au profit d'une société en difficulté économique

L'article 36 de la loi de finances pour l'année 2010 a permis à toutes les entreprises 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.

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

7. L'entreprise bénéficiaire de l'abandon doit être légalement soumise à l'audit d'un commissaire aux comptes,
8. 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. Selon la note commune 2010/15, Il s'agit de toutes les réserves à caractère fiscal
9. 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.

La deuxième condition n'a pas été satisfaite étant donné que le rapport du commissaire aux comptes de la société New industrie signale une réserve relative à la TVA.

Montant à réintégrer= 15000D

Charges financières alloués aux actionnaires

Les intérêts alloués par la société aux actionnaires en contrepartie des sommes qu'ils mettent à sa disposition sont déductibles dans la limite de 8% par an à condition que :

- Le capital soit au préalable totalement libéré.
- Les sommes génératrices des intérêts sont plafonnés pour l'ensemble des associés pris globalement à 50% du capital social ne dépassent pas 50% du capital.

Montant à réintégrer= $300.000,000 \times 9\% \times 3/12 - 250.000,000 \times 8\% \times 3/12 = 1750D$

Amortissements non déductibles

La durée prise en compte pour le calcul des amortissements ne doit pas être inférieure à la durée minimale fixée en fonction de la nature des actifs par le décret n°2008-492, soit 5 ans pour les équipements de bureaux. Toutefois, la durée d'amortissement appliqué par la société est de 4 ans.

- Amortissement comptable= 1.250 D
- Amortissement selon le taux d'amortissement fiscal= $10\ 000 \times 0,5/5 = 1\ 000D$
- Amortissement à réintégrer = $1\ 250 - 1\ 000 = 250 D$

Amortissements excédentaires réintégrés aux résultats des années antérieures

La société a acheté en Janvier 2011 des équipements de bureaux pour un montant global de 8 000 D et a pratiqué un amortissement au taux de 25% qui excède le taux d'amortissement maximum prévu par le décret n°492 du 25février 2008.

Les amortissements constatés en comptabilité et excédant les quotités admises fiscalement, et ayant été réintégrés, demeurent reportables et imputables sur les résultats des exercices suivants dans les mêmes conditions et limites prévues par la législation fiscale en vigueur. Dans ce cadre, on suppose que la société a déduit les amortissements des équipements de bureaux conformément décret n°492 du 25février 2008.

- Amortissement comptabilisée durant les exercices 2011, 2012 2013, et 2014= 8 000D
- Amortissement déductible durant les exercices 2011, 2012 2013, et 2014= $8\ 000 \times 20\% \times 4 = 6400D$
- Amortissement à déduire en 2015= $8\ 000D - 6400D = 1600 D$

II. Au niveau des produits

Ventes de marchandises à une société du groupe pour un montant de 500.000D

La théorie des prix de transfert repose sur le principe selon lequel les transactions commerciales et financières internationales entre sociétés liées doivent se conclure dans des conditions de pleine concurrence au même titre que celles qui seraient réalisées entre entités indépendantes.

Dans ce cadre, le code de l'IRPP et de l'IS comporte une nouvelle disposition spécifique en matière des prix de transfert prévue par l'article 48 septies qui s'applique aussi bien aux transactions entre entreprises situées dans des états différents qu'entre entreprises locales. Cet article stipule que : « lorsqu'il est établi pour les services fiscaux l'existence de transactions commerciales ou financières entre une entreprise et d'autres entreprises ayant une relation de dépendance, qui, pour la détermination de leur valeur, obéissent à des règles qui diffèrent de celles qui régissent les relations entre des entreprises indépendantes, la minoration des bénéfices découlant de l'adoption de ces règles différentes est réintégrée dans les résultats de ladite entreprise. »

Mais cela suppose que les deux conditions soient remplies :

- La démonstration par l'administration fiscale tunisienne de l'existence d'un lien de dépendance entre l'entreprise concernée par le redressement et l'entreprise bénéficiaire du transfert.
- L'identification d'un avantage particulier constitutif d'un transfert de bénéfices ayant entraîné une diminution de l'impôt dû et ne relève pas de la gestion normale de l'entreprise.

La Transaction entre la société la société «PPP» et la société « Innovation » est la transaction comparable étant donné que les autres transactions sont effectuées entre des entreprises dépendantes :

- ✓ Transaction entre la société «Espoir » et la société «Manouba Trade» du même groupe : Situation de dépendance juridique
- ✓ Transaction entre la société « Valeur ajoutée » et la société de commerce international « distribution mondiale» au prix de 90D sachant que cette dernière fixe les règles d'achat et de vente à pratiquer par la première entreprise laquelle devrait aussi lui rendre compte de toutes ses opérations : Situation de dépendance de fait

Une transaction est comparable lorsqu'aucune des différences éventuelles entre les situations comparées ne pourrait influencer de manière significative sur le prix ou la marge, ou que des ajustements de comparabilité raisonnablement fiables peuvent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.

L'analyse des clauses contractuelles entre « African Industry» et « African Trade» révèlent que la Transaction entre la société «PPP» et la société « Innovation » au prix de 140D au titre d'un équipement dotée d'une fonctionnalité relative aux nouvelles technologies que la société « NEW INDUSTRIE» ne fournit pas. Selon les experts du secteur, cette fonctionnalité augmente le prix de vente pour un montant de 20D par unité.

L'ajustement de comparabilité du prix de 20D doit être effectué pour éliminer l'incidence de telles différences et le prix de pleine concurrence est déterminé comme suit :

$$\text{Prix de pleine concurrence} = 140 - 20 = 120 \text{ D}$$

$$\text{Manque à gagner} = (120 - 100) \times 5000 = 100\,000 \text{ D}$$

Dividendes encaissés :

Les dividendes perçus de l'étranger sont imposables en Tunisie pour leur valeur brute.

Montant comptabilisé : 42 500D net de retenue à la source (15%)

Montant brut : $42\,500.000 \times 100/0.85 = 50.000 \text{ D}$

Réintégration de la différence non comptabilisée: **7.500 D**

Reprise sur provisions

La reprise sur provisions entraîne la déduction du montant correspondant si les provisions ont été réintégrées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été constatées.

D'où à déduire : 13.000D

III. Renseignements divers

La société a déduit lors du passage du résultat comptable au résultat fiscal un montant de 150.000D au titre des dividendes distribués par sa filiale établie en Tunisie alors que ces dividendes ne sont déductibles que dans la limite du bénéfice imposable et ne peuvent pas par conséquent créer un déficit reporté.

Montant à déduire=0

bénéfice avant impôt		200.000
Réintégrations		
Provision pour créance douteuse sur un client admis au bénéfice du règlement amiable		10 000
Cotisation d'assurance vie		10 000
Don au profit d'un parti politique		2 000
Créance abandonnée au profit d'une société en difficulté économique		15000
Charges financières		1750
<u>Amortissements non déductibles</u>		250
<u>Amortissements excédentaires réintégrés aux résultats des années antérieures</u>	1600	
Ventes de marchandises à une société du groupe		100 000
Dividendes encaissés		7500
reprise sur provisions	13.000	
Total	14600	346 500
Résultat fiscal avant déduction des provisions		331 900
	10 000	
Résultat imposable		321 900

Minimum d'IS= $1.500.000 \times 1,18 \times 0,02 = 3540D$

IS due= $321900 \times 0,25 = 80.475D$

Exercice 3

Bénéfice comptable : 860.000D

Détermination du bénéfice fiscal :

1- 36.000D, ce montant est à réintégrer : Bourse Allemande et non Tunisienne. Sur le plan comptable, une erreur matérielle a été commise qui n'a aucune incidence sur le plan fiscal.

2- 84.000 : provisions non déductibles à réintégrer : il s'agit de parts sociales (les titres ne sont pas la propriété de la SICAR : ils sont la propriété de la société)

3- Moins-value : déductible, cependant réintégration de la partie non réintégrée par 1/5 de 50% de la plus-value de fusion : $3/5 \times 30.000 = 18.000D$.

4- Dividendes provenant de l'étranger : font partie des produits imposables en Tunisie pour le montant brut donc à réintégrer la retenue à la source déduite soit :

- dividendes bruts : $125.000 D \times 100/90 = 138.888,888 D$

donc à réintégrer : $138.888,888 D - 125.000 D = 13.888,888 D$

5- Rien à signaler : Le gain exceptionnel fait partie des produits imposables.

6- Plus-value : rien à signaler : la plus value fait partie des résultats imposables ; son montant a été déterminé comme suit :

7- Perte de change non réalisée : à réintégrer

Bénéfice Net imposable de La société « Dhaou » :

860.000 D + 36.000D + 84.000 D + 18.000D + 13.888,888D+ 19.000D = 1.030.888,888 D

Exercice 4**1 –Bénéfice imposable et IS dû par la société «STPM» au titre de l'exercice 2015**

	Déductions	Réintégra tions
Bénéfice de l'exercice		800.000
Réintégration (définitive) provisions pour risques		50.000
Réintégration (provisoire) provisions pour créances douteuses		85.000
Réintégration (provisoire) moins value suite à la levée d'option		40.000
Déduction C.A marché algérien ³⁶² : établissement stable	5.000.000	
Réintégration charges marché algérien : établissement stable		4.200.000
Quote-part frais généraux d'administration non déductibles relatifs au marché Algérien : 1.300.000 x 20% [20% = 5.000 / 25.000]		260.000
Réintégration des droits d'enregistrement (élément de coût)		12.000
Totaux	5.000.000	5.447.000
Bénéfice fiscal avant déduction des provisions		447.000
Déduction des provisions pour créances douteuses	85 000	
Bénéfice fiscal après déduction des provisions		362 000
Déduction des moins-values ³⁶³ sur levée d'option (5%)	18 100	
Moins value = 10 000* (20-16)= 40 000D Limite de déduction= 362 000*0,05=18 100D		
BENEFICE FISCAL AVANT DEDUCTION DES DIVIDENDES ET DES REVENUS A l'export		343 900
Déduction des dividendes exonérés	30.000	
Bénéfice fiscal avant déduction de l'export		313 900

³⁶² D'après la convention de non double imposition de l'UMA, la société STPM à un établissement stable en Algérie ; le marché en Mauritanie ne constitue pas un établissement stable

³⁶³ La moins-value susvisée est calculée sur la base de la différence entre la valeur réelle des actions ou parts sociales, à la date de l'offre de l'option et leur valeur fixée à cette même date pour y souscrire ou pour les acquérir.

La moins-value résultant de la levée de l'option est admise en déduction du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés dans les limites de :

- 25% de la valeur réelle, à la date de l'offre de l'option, des actions ou part sociales concernées par l'option,
- 5% du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés, après déduction des provisions déductibles conformément à la législation fiscale en vigueur.

Bénéfice fiscal servant pour le calcul du pourcentage export : 313 900
 Pourcentage export : $2.500 / (25.000 - 5.000) = 12,5\%$
 Bénéfices provenant de l'exportation : $313\,900 \times 12,5\% = 39\,237,5\text{ D}$
 Bénéfices sur le marché local = $313\,900 - 39\,237,5 = 274\,662,5\text{D}$

L'imposition des bénéfices provenant de l'export concerne les sociétés exportatrices qui ont consommé la période de déduction totale de 10 ans à partir de la première opération d'exportation.

Etant donné que

la société a réalisé la première opération d'exportation avant l'exercice 2005, et par conséquent, les revenus provenant de l'exportation sont soumis à l'IS au taux de 10%

IS Dû = $274\,662,5\text{D} \times 0,25 + 39\,237,5 \times 0,1 = 72\,589,375\text{D}$

Minimum d'IS = $41\,300 + 250\,000 \times 0,1\% = 43\,800\text{ D}$

L'IS de 72 589,375D est exigible étant donné qu'il est supérieur au minimum d'impôt.

2- Régime fiscal de la plus-value réalisée par la société « B » au titre de la cession du terrain.

Le § II de l'article 45 du code de l'IRPP et de l'IS, soumet à l'IS, les plus-values provenant de la cession d'immeubles sis en Tunisie ou des droits y relatifs. Ainsi la plus-value réalisée par la société « B » au titre de la cession du terrain est soumise à l'IS.

En application des dispositions de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS l'imposition de cette plus-value est faite par voie de retenue à la source au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte. Cette retenue est libératoire.

Les articles 46 et suivants de la loi de finances 2003 ont simplifié l'imposition de la plus-value immobilière réalisée par les personnes morales non résidentes et non établies en Tunisie en la soumettant à l'impôt sur les sociétés au taux de 25% de sa valeur ou au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte et ce, au choix de la société cédante.

Pour le cas d'espèces, la société « B » subira une retenue à la source libératoire de l'IS, s'élevant à $2.000.000 \times 15\% = 300.000\text{ D}$

Elle pourrait opter pour l'imposition « au réel » de la plus-value au taux de l'IS en vigueur soit : $1.200.000 \times 25\% = 300.000\text{ D}$

3- I.R dû par Monsieur Ben Ammar et autre redevance exigible par lui :

Revenu Net global	120.000 DT
- Déduction pour frais professionnels	12.000 DT
	108.000 DT
Déductions	15.350 DT
- Chef de famille	150 DT
- 1er enfant à charge	-
- 2ème enfant à charge	1.200 DT
- Assurance-vie	10.000 DT
- Cotisation CNSS	4.000 DT

Revenus nets imposables 92.650 DT

Impôt sur le revenu (IR) 27052,5 DT

Revenu soumis à une retenue à la source libératoire au taux de 5% / : 25.000

A graphic featuring the text "SERIE 6" in a white, italicized serif font. The text is centered within a black rectangular box. This black box is flanked by two solid blue rectangular blocks, one on the left and one on the right. The entire graphic is set against a dark gray background with a subtle light gradient emanating from behind the central black box.

SERIE 6

UNIVERSITE DE MANOUBA**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES**

Matière : Fiscalité Approfondie

Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable

Année Universitaire : 2017-2018

Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ

SERIE N° 6**Exercice n°1**

Dans un souci d'extension et de consolidation de l'activité d'abattage et de conditionnement exercée par la filiale «C», une fusion par absorption a été décidée le 3 janvier 2015; la société «LE BON PLAT», spécialisée dans la charcuterie et la préparation de plats cuisinés, absorbe la filiale «C».

L'opération de fusion intervient le 1er septembre 2015 et prend effet à cette date.

Le résumé du bilan de la filiale «C» au 31 août 2015 et les valeurs d'apport retenues pour la réalisation de l'opération de fusion se présentent de la manière suivante :

Actif			Capitaux propres et passifs	
Libellés	Valeur comptable nette *	Valeur d'apport *	Libellés	Valeur *
Immobilisations incorporelles	400.000	700.000	Capital social	1.500.000
Immobilisations corporelles	2.200.000	2.900.000	Réserves	500.000
Immobilisations financières **	300.000	400.000	Résultats reportés	100.000
Stocks	1.700.000	1.900.000	Résultat de l'exercice après impôt	450.000
Clients et comptes rattachés	700.000	700.000	Etat impôt sur les bénéfices	50.000
Liquidités et équivalents de liquidités	900.000	900.000	Passifs non courants	1.200.000
			Passifs courants	2.400.000
Total	6.200.000	7.500.000	Total	6.200.000

* Les valeurs sont exprimées en dinars.

** Les immobilisations financières sont constituées de 30.000 actions cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis achetées pour la valeur de 10 D chacune, alors que le cours moyen journalier de la bourse du mois de décembre 2014 s'élève à 13.33 D l'action. (10 000 actions ont été achetées en Décembre 2013, le reliquat a été acheté en Janvier 2014)

Travail à faire :

Dégager les conséquences fiscales résultant de l'opération de fusion.

Exercice n°2

Vous avez été chargé d'aider le comptable de la société lors de la déclaration mensuelle. Dans ce cadre, déterminez les taux de la retenue à la source sur l'impôt lors des paiements effectués par la société susvisée « Ambition » en Mai 2016 au titre des opérations suivantes :

1. Un montant de 5.000 D représentant le salaire brut du mois Mai 2016 de Mr Shohei Nato de nationalité Japonaise et résident au Japon ayant travaillé en Tunisie conformément à la législation tunisienne (en tant que salarié de la société) uniquement pour une période de trois mois (Mars Avril et Mai 2016).
2. Un montant de 10.000 D correspondant à des dividendes (provenant de la distribution du résultat de l'exercice 2015) versés à une société implantée à Panama, pays considéré comme paradis fiscal.
3. Loyer du siège social versé à une entreprise totalement exportatrice créée en 2012 pour un montant de 10.000 D.
4. Charge publicitaire pour un montant de 3 000D.
5. Honoraires servie à une petite et moyenne entreprise régie par l'article 17 de la LF2013 et disposant d'une attestation de non retenu, pour un montant de 5 000D.
6. Loyer de leasing relatif à l'achat d'une voiture de tourisme pour un montant de 1 500D

Exercice n°3

Déterminez le taux de la retenue à la source sur l'impôt lors des paiements effectués par la société commerciale « Tunisia Trade » en Décembre 2016 relatifs aux opérations suivantes :

1. Sous-traitance de main d'oeuvre pour un montant de 5 000D
2. Honoraire servie au bureau d'étude réalisant 60% de leur CA à l'export pour un montant de 7 000D
3. Indemnité complémentaire versé à un salarié de la société « Avenir Meilleur », filiale de la société « Tunisia Trade » pour un montant de 5 000D
4. Loyer de fonds de commerce pour un montant de 4 000D auprès de la société ABC soumise à l'IS
5. Loyer de matériel et équipements pour un montant de 5000D auprès de la société ZZZ soumise à l'IS
6. Jetons de présence spéciaux alloués à certains administrateurs en rémunération d'un travail déterminé pour un montant de 5 000D
7. Achat d'un immeuble auprès d'une personne morale pour un montant de 50 000D

Exercice 4

Une société industrielle « African Industry» vend des équipements à la société « African Trade» du même groupe avec un prix unitaire de 75 Dinars qui correspond au coût de revient majoré d'une marge de 5%, les quantités vendues sont de 1 000 pièces. La politique des prix de transfert appliquée a été recommandée par la direction de la société mère située en France, dans l'objectif d'améliorer les performances financières de la société « African Trade» préalablement à son introduction en bourse.

Les transactions de même nature ayant été identifiées sont :

- ✓ Transaction entre la société «ABC» et la société « le succès » du même groupe au prix de 110D
- ✓ Transaction entre la société « le défi » et la société « North African Trade » au prix de 80D sachant que le prix de vente a été imposé par la société «North african Trade» qui a la capacité à imposer des conditions économiques défavorables à la société « le défi ».
- ✓ Transaction entre la société «MGF» et la société «DELTA» au prix de 100D.

L'analyse des clauses contractuelles entre « African Industry» et « African Trade» révèlent l'absence de clause relative aux services après vente alors que les concurrents s'engagent à assurer ce service. La clause des services après vente a pour effet une augmentation de 15% du prix selon les experts du secteur.

Travail à faire :

- 1) Déterminer le prix de pleine concurrence unitaire des équipements vendus par la société « African Industry».

UNIVERSITE DE MANOUBA**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES****Matière : Fiscalité Approfondie****Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable****Année Universitaire : 2017-2018****Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ****CORRECTION SERIE N° 6****Exercice n°1**

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, par le respect des conditions suivantes :

a) Les opérations de fusion totale de sociétés doivent avoir lieu conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales notamment celles des articles 409 et 410.

b) Les comptes des sociétés concernées par l'opération de fusion 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.

L'objectif de l'opération de la fusion envisagée est l'extension et la consolidation de l'activité d'abattage et de conditionnement exercée par la société absorbée. On prend comme hypothèse que les comptes des sociétés « LE BON PLAT » et la société filiale « C » concernées par l'opération de fusion de sociétés sont soumis à l'audit d'un commissaire aux comptes, et que les comptes ont été certifiés au titre du dernier exercice clôturé à la date de la fusion.

Ainsi, l'opération de fusion entraîne des conséquences fiscales particulières pour chacune des parties.

1. La société absorbée :

La société absorbée va cesser totalement son activité en tant qu'être moral indépendant.

Elle est tenue de déclarer et payer :

- L'impôt sur les sociétés sur les bénéfices non imposés et réalisés dans l'exploitation faisant l'objet de la cession.

Il est à noter qu'en cas de fusion de sociétés, les provisions déduites par les sociétés absorbées ou par les sociétés liquidées pour les besoins de la fusion et qui n'ont pas perdu leur objet ne donnent pas lieu à réintégration. Ces provisions doivent être inscrites au bilan de la société ayant reçu les actifs objet de provisions dans le cadre de l'opération de fusion.

Pour la détermination du bénéfice imposable, est admise en déduction la plus-value d'apport dans le cadre d'une opération de **fusion** de sociétés des éléments d'actif autres que les marchandises, les biens et valeurs faisant l'objet de l'exploitation.

- La plus-value réalisée : $7.500.000 - 6.200.000 = 1.300.000$ D
- La plus-value déductible : $1.300.000 - 200.000 = 1.100.000$ D

- Les retenues à la source opérées non encore reversées.
- Toutes autres obligations fiscales à leur charge.

Les sociétés **fusionnées** doivent 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. Cette déclaration doit comporter notamment les résultats enregistrés depuis le début de l'exercice au cours duquel a eu lieu l'opération de fusion, jusqu'à la date de la prise d'effet de l'opération de fusion ainsi que les provisions devenues sans objet. L'excédent d'impôt quel qu'en soit l'origine (avance, retenue à la source, acompte

provisionnel) peut faire l'objet d'une demande de restitution par les sociétés absorbées. Il n'est pas permis de le transmettre à la société absorbante.

L'application de la solidarité entre la société absorbante et la société absorbée au niveau du paiement des droits prévue par les dispositions de l'alinéa II de l'article 58 du code de l'IRPP et de l'IS. A ce titre deux cas peuvent se présenter :

- La société absorbante informe par écrit l'administration fiscale de l'opération de fusion; dans cette situation elle est déchargée de cette solidarité.
- La société absorbante n'informe pas par écrit l'administration fiscale ; dans cette situation elle est solidaire pour le paiement des droits dus par les sociétés absorbées.

2. La société absorbante :

L'article 59 de la loi de finances pour la gestion 2001 prévoit la réintégration de la plus-value d'apport, non soumise chez la société absorbée, aux résultats imposables de la société absorbante dans la limite de 50% de son montant. La réintégration ne s'applique pas dans les cas où les plus-values qui auraient été réalisées par la société absorbante lors de la cession des éléments en question seraient déductibles de l'assiette imposable ou exonérées de l'impôt sur les sociétés en vertu de la législation en vigueur. La réintégration s'opère à raison du cinquième par année à compter de l'année de la fusion.

- Détermination de la plus-value au titre des actions cotées en bourse : $400.000 \text{ D} - 300.000 \text{ D} = 100.000 \text{ D}$.
- Détermination de la plus-value au titre des actions cotées en bourse déductible au niveau de la société absorbée : $(13.33 - 10) \times 10.000 = 33.333 \text{ D}$

L'article 41 de la loi n°2010-58 du 17 décembre 2010 portant loi de finances pour l'année 2011 a rationalisé l'exonération de la plus value provenant de la cession d'actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis et de tous les titres pour les personnes non résidentes non établies en Tunisie, et ce comme suit :

La plus value provenant de la cession d'actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis acquises ou souscrites à partir du 1er janvier 2011 et cédées avant l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription est soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

Sur cette base, demeure exonérée de l'impôt la plus value provenant de la cession d'actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis:

- a) acquises ou souscrites avant le 1er janvier 2011,
- b) acquises ou souscrites à partir du 1er janvier 2011 et cédées après l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription.

Actions ont été achetées en Décembre 2013

La plus value provenant de la cession d'actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis est exonérée de l'impôt (acquises ou souscrites à partir du 1er janvier 2011 et cédées après l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription)

Actions ont été achetées en 2014

Dans ce cas, la plus value provenant de la cession d'actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis est soumise à l'impôt sur les sociétés étant donné qu'elles ont été cédées avant l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription.

Détermination de la plus-value de fusion imposable chez la société absorbante : $(1.100.000 - 33.333) \times 50\% = 533\ 333 \text{ D}$.

A réintégrer au bénéfice imposable de chaque exercice de la société absorbante : $533\ 333 / 5 = 106\ 666 \text{ D}$

En outre, l'article 30 de la loi n° 2002-101 du 17 décembre 2002, a prévu qu'en cas de fusion de sociétés, les provisions déduites par les sociétés absorbées ou par les sociétés liquidées pour les besoins de la fusion et qui n'ont pas perdu leur objet ne donnent pas lieu à réintégration. Ces provisions doivent être inscrites au bilan de la société ayant reçu les actifs objets de provisions dans le cadre de l'opération de fusion.

Cependant, les provisions inscrites au bilan de la société absorbante ou nouvellement créée et devenues sans objet au cours d'un exercice sont réintégrées au résultat de cet exercice.

Sont admis en déduction des résultats de la société ou des sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de **fusion**, les amortissements réputés différés en périodes déficitaires et les déficits enregistrés au niveau de la société absorbée et qui n'ont pas pu être déduits des résultats de l'année de la **fusion**.

Le bénéfice de la déduction est subordonné à :

- la production par les sociétés absorbées 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 ;
- l'inscription par les sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion 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 et dans les notes aux états financiers.

Exercice n°2

1. 20 %

Conformément à l'article 52 du code de code de l'IRPP et de l'IS, les traitements, salaires, rémunérations, indemnités et avantages y compris les rétributions provisoires ou accidentelles servis en dehors de leur activité principale au sens de l'article 53 du code de l'IRPP et de l'IS servis aux salariés non résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois, sont soumis à une retenue à la source libératoire au taux de 20% de leur montant brut majoré des avantages en nature selon leur valeur réelle.

2. 25%

Conformément à l'article 52 du code de code de l'IRPP et de l'IS, le taux de la retenue à la source sur dividendes servis à des personnes résidentes ou établies dans des paradis fiscaux est relevé à 25%.

3. 15%

Conformément aux articles 48 et 52 du code de code de l'IRPP et de l'IS, les opérations de location ne sont pas considérées comme des opérations d'exportations et le taux de retenue à la source est de 15% au titre des loyers payés par les personnes morales.

4. 1.5%

Conformément à l'article 52 du code de code de l'IRPP et de l'IS ; les montants égaux ou supérieurs à 1000 D y compris la taxe sur la valeur ajoutée payés par l'Etat, les personnes morales, au titre de leurs acquisitions de de services sont soumis à une RS au taux de 1,5%.

5. 0%

L'article 17 de la LF2013 tel que modifié par l'article 20 de la LF2014 a amélioré le régime préférentiel prévu par la LF2011, et ce, pour les PME industrielles créées à partir du 1er janvier 2013, et les PME susvisées créées en 2013 en permettant l'exonération de leurs revenus réalisés pendant 5 ans à partir de la date d'entrée en activité, nonobstant le minimum d'impôt.

Les Honoraires servie à une petite et moyenne entreprise régie par l'article 17 de la LF2013 et disposant d'une attestation de non retenu, ne sont pas soumises à la retenue à la source.

6. 0%

Conformément à l'article 52 du code de code de l'IRPP et de l'IS, les montants égaux ou supérieurs à 1000 D TTC payés en contrepartie des acquisitions du secteur public et du secteur privé, de marchandises, de matériel, d'équipements et de

services sont soumis à la retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS au taux de 1,5%. La retenue à la source susvisée n'est pas exigible sur les montants payés au titre des contrats de leasing.

Exercice 4

La théorie des prix de transfert repose sur le principe selon lequel les transactions commerciales et financières internationales entre sociétés liées doivent se conclure dans des conditions de pleine concurrence au même titre que celles qui seraient réalisées entre entités indépendantes.

Dans ce cadre, le code de l'IRPP et de l'IS comporte une nouvelle disposition spécifique en matière des prix de transfert prévue par l'article 48 septies qui s'applique aussi bien aux transactions entre entreprises situées dans des états différents qu'entre entreprises locales. Cet article stipule que : « lorsqu'il est établi pour les services fiscaux l'existence de transactions commerciales ou financières entre une entreprise et d'autres entreprises ayant une relation de dépendance, qui, pour la détermination de leur valeur, obéissent à des règles qui diffèrent de celles qui régissent les relations entre des entreprises indépendantes, la minoration des bénéfices découlant de l'adoption de ces règles différentes est réintégrée dans les résultats de ladite entreprise. »

Mais cela suppose que les deux conditions soient remplies :

- La démonstration par l'administration fiscale tunisienne de l'existence d'un lien de dépendance entre l'entreprise concernée par le redressement et l'entreprise bénéficiaire du transfert.
- L'identification d'un avantage particulier constitutif d'un transfert de bénéfices ayant entraîné une diminution de l'impôt dû et ne relève pas de la gestion normale de l'entreprise.

La Transaction entre la société «MGF» et la société «DELTA» au prix de 100D est la transaction comparable étant donné que les autres transactions sont effectuées entre des entreprises dépendantes :

- ✓ La Transaction entre la société «ABC» et la société « le succès » du même groupe au prix de 110D : Situation de dépendance juridique
- ✓ Transaction entre la société « le défi » et la société « North African Trade » au prix de 80D sachant que le prix de vente a été imposé par la société «North african Trade» qui a la capacité à imposer des conditions économiques défavorables à la société « le défi » : Situation de dépendance de fait

Une transaction est comparable lorsqu'aucune des différences éventuelles entre les situations comparées ne pourrait influencer de manière significative sur le prix ou la marge, ou que des ajustements de comparabilité raisonnablement fiables peuvent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.

L'analyse des clauses contractuelles entre « African Industry» et « African Trade» révèlent l'absence de clause relative aux services après vente alors que les concurrents s'engagent à assurer ce service. La clause des services après vente a pour effet une augmentation de 15% du prix selon les experts du secteur.

L'ajustement de comparabilité de 15% du prix doit être effectué pour éliminer l'incidence de telles différences et le prix de pleine concurrence est déterminé comme suit :

Prix de pleine concurrence=100/1,15=86,956 D

Manque à gagner= (86,956-75)*1000=11 956,521D

Résultat fiscal= 11 956,521+15 000=26 956 D

A graphic featuring the text "SERIE 7" in a white, italicized, serif font. The text is centered within a black rectangular background. This black background is flanked by two blue rectangular blocks: a thin vertical bar on the left and a larger square on the right. The entire graphic is set against a dark gray background with a subtle gradient and a soft shadow effect below it.

SERIE 7

UNIVERSITE DE MANOUBA
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Matière : Fiscalité Approfondie

Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable

Année Universitaire : 2017-2018

Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ

SERIE 7

Exercice n°1

La société « INDUSRIE GHZAIL » est une société anonyme, exerçant une activité industrielle de fabrication de meubles pour cuisine, créée en 2006 avec un capital de 5.000.000 dinars. Son siège social est situé à Tunis.

Dans le cadre de l'audit des états financiers au titre de l'exercice 2016 de la société « INDUSRIE GHZAIL », vous êtes chargé de l'examen du dossier fiscal dudit exercice. À cet effet, les informations suivantes ont été collectées auprès des services de la société :

Au titre de l'exercice 2016, la société a réalisé un chiffre d'affaires TTC de 6.500.000 dinars. Le bénéfice comptable avant impôt au titre de l'exercice 2016 servant pour la détermination du résultat fiscal s'élève à 1.050.000 dinars, sachant que le comptable n'a effectué aucun retraitement au titre des opérations suivantes :

Au niveau des charges

1. Prestation de service payée à une société implantée à Jersey (Royaume-Uni) pour un montant de 10 000 dinars.
2. Jetons de présence accordés aux six administrateurs (résidents) de la société pour un montant global de 7 200 D, soit 1200 dinars par membre et par réunion du conseil. La fraction jugée équivalente au remboursement des frais de présence est de 1 800 dinars.
3. Don accordés
 - a. À la municipalité pour un montant de 7 000 dinars.
 - b. À une association de lutte contre la pauvreté pour 3 000 dinars.
4. Une facture relative à la sous-traitance de personnel pour un montant HT de 9.900 dinars (un montant TTC de 11.682 dinars) ; ayant été payée comme suit :
 - a. Un montant HT de 6.000 dinars payé en espèce en Février 2016
 - b. Un montant HT de 3.900 dinars payé par virement en Mars 2016

Au niveau des produits

1. Gain exceptionnel provenant de l'abandon d'un reliquat de dettes par la société mère de 87.000 dinars. Le rapport du commissaire aux comptes de la société mère comporte une réserve sur le chiffre d'affaires.

Autres opérations

1. La société «INDUSRIE GHZAIL» a accordé le premier janvier 2016 un prêt pour un montant de 20.000 dinars à la société « COMMERCE GHZAIL» actionnaire de la société avec un taux d'intérêt de 7%.

Travail à faire :

- C. Déterminez l'assiette imposable de la société « INDUSRIE GHZAIL» au titre de l'exercice 2016 et l'IS dû en justifiant vos réponses.
- D. Déterminez la contribution conjoncturelle d'impôt par la société « INDUSRIE GHZAIL» au titre de l'exercice 2016, en justifiant vos réponses.

Exercice n°2

Au titre de l'exercice 2017, la société «ABC», société anonyme créée en 2005, implantée à Tunis et exerçant l'activité de fabrication de meuble, a réalisé un chiffre d'affaire global sur le marché local s'élevant à 10.220.000 DT, et un bénéfice comptable avant impôt de 880.000 DT.

Ce bénéfice a été déterminé compte tenu des opérations suivantes ;

A. Comptabilisation parmi les produits

- Dividendes pour un montant de 80.000 dinars dont 20.000 dinars recues d'une société Tunisienne et 60.000 dinars provenant d'une société étrangère.
- Plus value de cession de parts sociales d'une société installée dans une zone de développement régional pour un montant de 15.000 dinars. Ces parts sociales ont été acquises en 2014.

B. Comptabilisation parmi les charges :

1. Un montant de 30.400 DT représentant une provision pour dépréciation de stocks de produits semis finis.
2. Dons à une association de lutte contre la pauvreté pour un montant de 9.500 dinars et à une collectivité locale pour un montant de 9.000 dinars. Les obligations déclaratives seront accomplies au niveau de la déclaration d'impôt sur les sociétés.
3. Un montant de 10.000 DT correspondant à une cotisation d'assurance vie souscrite pour l'ensemble du personnel de l'entreprise et prise en charge intégralement par la société.
4. Charges non nécessaires à l'exploitation pour un montant HT de 13000 dinars. La TVA correspondante au taux de 18% a été comptabilisée en charges.
5. Charge de 2.000 DT correspondant à une provision pour congé à payer.

C. Renseignements divers

- La société a acquis et payé le premier Juillet 2017 des équipements de bureau pour un montant de 24 000 dinars HT. Ces équipements ont été réglés par versement en espèce au compte bancaire

du fournisseur pour un montant HT de 12.000 dinars. Le reliquat a été réglé par chèque. Le taux d'amortissement pratiqué par la société au titre des équipements de bureau est de 15%.

Travail à faire :

1. Déterminer le bénéfice imposable et l'IS dû par la société «ABC», au titre de l'exercice 2017 en justifiant vos réponses.
2. Déterminer les acomptes provisionnels devant être payés par la société «ABC», en 2018.

EXAMEN ISCAE 2011

Université de Manouba,
Institut Supérieur de Comptabilité
Et d'Administration des Entreprises (ISCAE)
Première Année LMD Révision Comptable

Epreuve "Fiscalité" Avril 2011

La société « Excellence- Travaux. Tunisie. SARL » a un capital de 1.000.000 DT, exerce son activité dans le domaine de travaux publics et de bâtiments (constructions à usage professionnel, commercial et habitation).

La société a été constituée le 4 juin 2005 entre 3 associés :

- une société résidente en France dénommée « International Excellence-Travaux » qui détient 20% de son capital via un apport d'une somme d'argent de 200.000 DT,
- le gérant « Mohamed Jerbi » détenant 70% du capital de la société moyennant un apport d'une somme d'argent de 320.000 DT et d'un immeuble immatriculé à la Conservation de la Propriété Foncière sous le N° 32960- Tunis et dont la valeur est estimée à 380.000 DT hypothéqué au profit de la STB pour 200.000 DT,
- le fils du gérant qui détient 10% du capital et qui a fait un apport d'un matériel de construction d'une valeur de 100.000 DT.

Au cours de l'année 2009, la société « Excellence- Travaux. Tunisie. SARL » a :

- conclu en Algérie un marché de construction d'un pont dans le cadre d'un établissement sis à Alger pour un montant global de 2.450.000DT,
- conclu un marché avec le ministère de l'enseignement supérieur pour la construction d'un nouveau pavillon au sein de la faculté des sciences économiques et de gestion de Tunis pour une durée de 8 mois à compter du 1^{er} février 2009, pour un montant global de 3.000.000D.

Par ailleurs, et pour le financement de la construction en question, la société « Excellence- Travaux. Tunisie. SARL » a conclu, le 3 janvier 2009, une convention de prêt, avec une banque tunisienne. Les termes de cette convention prévoient les clauses suivantes:

- Le montant global du prêt est fixé à 2.000.000 DT,
- La durée du prêt est de 5 ans,
- le taux d'intérêt annuel est fixé à 15%. Sachant que le taux des intérêts normalement pratiqué sur le marché est de 12%.

Au titre de l'exercice 2009, la société « Excellence- Travaux. Tunisie. SARL » a réalisé :

- un chiffre d'affaires total hors TVA s'élevant à 13.600.000 D ,
- un bénéfice net s'élevant à 1.650.000 D.

Ce bénéfice net a été déterminé compte tenu notamment des charges et des produits suivants :

1. Au niveau des charges

- charges relatives au chantier de construction du pont algérien de 2.120.000D,
- charges communes à l'exploitation tunisienne de la société « Excellence- Travaux. Tunisie. SARL » et à son chantier de construction algérien pour un montant de 840.000 D,
- honoraires de 7.500 DT versés à l'avocat de la société pour affaire liée à « Mohamed Jerbi »,
- provisions pour dépréciation de stocks de matières premières pour un montant de 27.500 DT,
- intérêts versés à la banque tunisienne en contrepartie du crédit relatif au financement du pavillon universitaire,
- rémunération du gérant pour un montant de 100.000 DT.

2. Au niveau des produits

- 15.000D au titre d'une indemnisation versée par une société d'assurance à titre d'un dédommagement suite à un accident survenu au cours de l'année 2007 et ayant causé la perte de l'un de ses camions,
- produit du chantier de construction du pont algérien de 2.450.000DT,
- produit d'une étude économique qu'elle a réalisée pour le compte d'une entreprise établie au Maroc pour un montant de 320.000 DT,
- dividendes de sa participation au capital d'une société sise à Tunis de 50.000 DT,

- intérêts de 45.000 DT en contrepartie d'un prêt qu'elle a accordé à une entreprise établie à l'étranger.

Travail à faire :

Déterminez :

- 1) le régime fiscal en matière d'IR et d'IS des opérations d'apport en capital de la société, (2points)
- 2) le bénéfice net imposable de la société « Excellence- Travaux. Tunisie. SARL» relatif à l'exercice 2009 compte tenu de la législation fiscale en vigueur en justifiant les réponses, (6points)

UNIVERSITE DE MANOUBA
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Matière : Fiscalité Approfondie

Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable

Année Universitaire : 2017-2018

Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ

**CORRECTION DE L'EPREUVE DE
FISCALITE AVRIL 2011
ISCAE**

Détermination du bénéfice imposable de la société «Excellence Travaux Tunisie»

	Déductions	Réintégrations
Bénéfice de l'exercice		1 650 .000
Charge relative au chantier de construction du pont algérien Il s'agit d'une charge liée à l'établissement stable situé en Algérie. Les charges subies dans le cadre d'exploitations situées à l'étranger et en dehors du champ territorial de l'impôt en Tunisie ne peuvent s'imputer sur les bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés en Tunisie. Montant à réintégrer=2 120 000D		2 120 000
Charges communes à l'exploitation tunisienne et au chantier de construction en Algérie La quote-part des frais de siège imputable aux établissements situés à l'étranger en dehors du champ territorial de l'impôt sur les sociétés, doit être réintégrée. Cette quote-part est déterminée par application de la formule suivante : $\frac{\text{Charges communes x CA en Algérie}}{\text{CA global du siège en Tunisie}}$ Montant à réintégrer=840 000*(2 450 000/13 600 000)=151 323,529 D		151 323,529
Honoraires versés à l'avocat pour affaire liée à Mohamed Jerbi Ces honoraires sont des charges non liées à l'exploitation, devant être réintégrés du bénéfice imposable. Montant à réintégrer= 7 500D		7 500
Provisions pour dépréciation des stocks		27 500

<p>Les stocks pouvant faire l'objet de provisions déductibles sont constitués des produits finis destinés à la vente. En conséquence, sont exclus de la déduction les provisions constituées au titre des matières premières.</p> <p>Montant à réintégrer= 27 500D</p>		
<p>Intérêts versés à la banque</p> <p>Le paiement d'intérêt avec un taux exagéré de 15% est un acte anormal de gestion. Les intérêts déductibles sont décomptés sur la base du taux pratiqué par la banque au titre des crédits avec les tiers, soit 12%. Le reliquat doit être réintégré.</p> <p>Montant à réintégrer= 2 000 000* (15%-12%)= 60 000D</p>		60 000
<p>Rémunérations du gérant</p> <p>L'article 42 de la loi de finances pour l'année 2011 a révisé le régime fiscal des rémunérations des gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée, et ce, en permettant aux sociétés à responsabilité limitée de déduire lesdites rémunérations pour la détermination du bénéfice soumis à l'IS.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Montant à réintégrer selon la législation fiscale en 2009= 100 000D ➤ Montant à réintégrer selon la législation fiscale en 2014= 0 		0
<p>Indemnisation versée par une société d'assurance</p> <p>Il s'agit d'un produit exceptionnel imposable.</p> <p>Montant à Déduire=0</p>	0	
<p>Produit du chantier de construction du pont algérien</p> <p>Conformément aux dispositions de l'article 47 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont ceux réalisés dans le cadre d'établissements situés en Tunisie et ceux dont l'imposition est attribuée en Tunisie par une convention fiscale de non double imposition.</p> <p>En conséquence, les produits enregistrés par la société Excellence Travaux dans le cadre d'exploitation située en Algérie ne sont pas pris en considération pour la détermination de leurs résultats passibles de l'impôt sur les sociétés.</p> <p>Montant à Déduire=2 450 000 D</p>	2 450 000	
TOTAL	2 450 000	4 016 323,53
Résultat fiscal avant déduction des exportations et des dividendes		1 566 323,53
<p>Dividendes</p> <p>Les dividendes distribués par une société Tunisienne sont déductibles dans la limite du bénéfice imposable.</p> <p>Montant à Déduire=50 000 D</p>	50 000	
Résultat fiscal avant déduction des exportations		1 516 323,529
<p>Intérêts de prêt accordé à une entreprise établie à l'étranger</p> <p>Les intérêts provenant de l'étranger constituent un produit d'exploitation.</p> <p>D'après l'article 21 du CII, les produits financiers ne sont pas considérés comme des revenus à l'export et sont par conséquent imposables.</p>	0	

Montant à Déduire=0 D		
Bénéfice fiscal servant pour le calcul du pourcentage de l'export Selon la législation en 2014 : $1516\ 323,53 - 45\ 000 - 15\ 000 = 1456\ 323,529$		1 456 323,529
Etude réalisée pour le compte d'une société Marocaine D'après l'article 21 du CII, sont considérées opérations d'exportation : - les prestations de services à l'étranger ; - les services réalisés en Tunisie et dont l'utilisation est destinée à l'étranger ; On prend par hypothèse que le service est réalisé à l'étranger, ou en Tunisie et dont l'utilisation est destinée à l'étranger. Dans ce cas, il s'agit d'une opération d'export déductible dans la limite du bénéfice imposable. La société a été constituée en 2005, elle bénéficie d'une période de déduction des revenus à l'export pendant 10 ans à partir de la première opération d'exportation. On suppose que la société n'a pas encore consommé la période de 10 ans et par conséquent les revenus à l'export sont déductibles du bénéfice imposable au prorata du chiffre d'affaires à l'export Déduction des revenus export $(320\ 000 / (13\ 600\ 000 - 2\ 450\ 000)) * 1\ 456\ 323,529 = 41\ 795,832$	41 795,832	
Résultat Imposable		1 474 527,697
IS $1\ 474\ 527,697 * 0,25$ ³⁶⁴		368 631,9243
Minimum d'impôt $(13\ 600\ 000 - 2\ 450\ 000) * 1,18 * 0,002$ ³⁶⁵		25 558.8
IS due L'IS étant supérieur au minimum, il est exigible.		368 631,9243

³⁶⁴ Le taux d'IS en 2009 était 30 %³⁶⁵ Le minimum d'impôt était 0.1% en 2009

The graphic features the text 'EXAMEN ISCAE 2014' in a bold, white, italicized sans-serif font. The text is centered within a black rectangular area. This black area is flanked by two vertical blue bars of equal height. The entire graphic is set against a dark grey background.

EXAMEN
ISCAE 2014

Epreuve "Fiscalité approfondie" Mars 2014

La société « SOTII » est une société anonyme spécialisée dans l'industrie du matériel informatique. Elle exploite depuis sa création le 1^{er} juin 2000 une usine installée à Mégrine.

Au cours de 2011, la société « SOTII » a créé une nouvelle usine dans une zone de développement régional prioritaire. ✓

Au titre de l'exercice 2012, la société « SOTII » a réalisé un chiffre d'affaires TTC s'élevant à 1.163.042,500D dont 25% provenant de l'exploitation de la nouvelle usine et elle a déclaré un bénéfice imposable de 800.000D.

Pour la détermination du bénéfice imposable, la société « SOTII » a tenu compte notamment des opérations suivantes :

1. Au niveau des charges

- ✦ Provision pour risque de change estimé au 31/12/2012 à 145.600D ;
- ✦ Provisions pour créance d'un client douteux pour 56.000D, l'avocat de la société a omis d'engager une action en justice à l'encontre du client en question ;
- ✦ Provisions pour dépréciation de la valeur du stock de la société pour un montant total de 185.500D dont 25.500D concernent des produits semi finis,
- Provisions pour dépréciation des actions cotées à la bourse des valeurs mobilières du Maroc pour 25.000D ;
- Frais d'entretien et de réparation des voitures de tourisme appartenant à la société et dont la puissance fiscale est supérieure à 9CV pour 39.000D ;
- Honoraires de 35.500 DT versés à l'avocat de la société dont 4.300D sont liés à une affaire personnelle du président directeur général.
- abandon de créances pour un total de 12.000D dont 9.000D au profit d'une entreprise en difficultés économiques soumise légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes.

2. Au niveau des produits

- Plus values de cessions de titres réalisées au cours de l'année 2012 comme suit :
 - des actions cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis acquises au cours de l'année 2010 pour 12.000D ;
 - des actions cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis acquises au cours de l'année 2011 pour 3.200D ;
 - des parts sociales acquises au cours de l'année 2011 pour 2.400D ;
- Dividendes provenant de la participation au capital d'une société totalement exportatrice pour 95.000D ;
- Montant de 50.000D, représentant une plus value réalisée suite à la cession d'un terrain au cours de l'exercice 2012 pour un prix de 320.000D, la valeur vénale estimée du terrain en question à la date de la cession est de 430.000D;
- Ventes de marchandises réalisées en 2011 pour un montant de 500.000D non comptabilisées parmi les résultats de l'exercice concerné et comptabilisées parmi les produits de l'exercice 2012 ;
- Intérêts de 10.000D provenant de dépôts placés auprès d'une banque établie à l'étranger ;
- Profit suite à l'abandon par l'Etat d'une créance relative à un rappel d'impôts pour les années 2009 et 2010 d'un montant total de 150.000D dont 50.000D relatifs à la TVA.

Travail à faire :

Déterminez le bénéfice net imposable de la société «SOTII» relatif à l'exercice 2012 compte tenu de la législation fiscale en vigueur en justifiant les

UNIVERSITE DE MANOUBA

INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Matière : Fiscalité Approfondie

Niveau d'études : 1^{ère} année Master Expertise Comptable

Année Universitaire : 2016-2017

Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ

CORRECTION DE L'EPREUVE DE FISCALITE MARS 2014 ISCAE

Détermination du bénéfice imposable de la société «SOTII» au titre de l'exercice 2012

	Dédutions	Réintégrations
Bénéfice de l'exercice		800.000
Provision pour risque de change La perte de change n'a pas été réalisée ; le montant de cette perte doit être réintégré. Montant à réintégrer=145 600 D		145 600
Provision au titre des créances douteuses La provision au titre des créances douteuses n'est déductible que dans le cas où une action en justice a été engagée contre le client. Cette condition n'est pas exigée pour le besoin de la déduction des provisions pour créances douteuses des entreprises en difficultés économiques et ce durant la période de suspension des procédures judiciaires prévues par la loi n°96-34 du 17 avril 1996 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques. Les entreprises ayant pratiqué des provisions sont tenues de joindre à leur déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu un état détaillé des provisions constituées pour bénéficier de la déduction. Etant donné que la société n'a pas exercé l'action en justice et qu'il n'y a aucune indication que le client douteux soit une entreprise en difficulté économique, la provision doit être réintégrée d'une manière définitive. Montant à réintégrer=56 000 D		56 000

<p>Provisions pour dépréciation des stocks</p> <p>Les stocks pouvant faire l'objet de provisions déductibles sont constitués des produits destinés à la vente. Il s'agit donc des stocks de produits finis détenus par l'entreprise pour être vendus dans le cadre de la réalisation de l'objet social. En conséquence, sont exclus de la déduction les provisions constituées au titre des produits semis finis.</p> <p>Lorsque la dépréciation constatée des stocks dépasse 50% du prix de revient des marchandises, le montant des provisions déductibles est limité à 50 % du prix de revient.</p> <p>Pour bénéficier de ces déductions, les entreprises ayant pratiqué des provisions sont tenues de joindre à leur déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu un état détaillé des provisions constituées.</p> <p>On prend par hypothèse que la dépréciation constatée des stocks ne dépasse pas 50% du prix de revient des produits finis et que l'obligation déclarative a été accomplie.</p> <p>Montant de la provision à réintégrer définitivement = 25 500DT Montant de la provision à réintégrer provisoirement=185 500-25 500=160 000DT</p>		185 500
<p>Provision pour dépréciation des actions</p> <p>La provision pour dépréciation des actions cotées à la bourse du Maroc de 25.000D est à réintégrer. La déduction est réservée uniquement aux provisions pour dépréciation des actions cotées à la BVMT</p> <p>Montant à réintégrer=25 000 D</p>		25 000
<p>Dépenses d'entretien et de réparation</p> <p>Conformément à l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS, ne sont pas admises en déduction pour la détermination du bénéfice les dépenses d'entretien et de réparation, engagés au titre des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeur.</p> <p>Montant à réintégrer= 39 000 D</p>		39 000
<p>Honoraires liés à une affaire personnelle du PDG.</p> <p>Les honoraires de 4 300D sont des charges non liées à l'exploitation étant donné qu'elles sont liées à une affaire personnelle du PDG.</p> <p>Les autres honoraires, s'ils sont déclarés dans le cadre de la déclaration de l'employeur, sont admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable. On prend par hypothèse que l'obligation déclarative a été accomplie.</p> <p>Montant à réintégrer= 4 300D</p>		4 300

<p>Abandon de créances</p> <p>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, 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, 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 judiciaire prévu par la loi n° 95-34 du 17 avril 1995, et ce, pour la détermination de leurs résultats imposables.</p> <p>Le bénéfice de la déduction est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :</p> <p>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. 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.</p> <p>La société SOTTI (société anonyme) ainsi que la société bénéficiaire de l'abandon sont soumises à l'audit d'un commissaire aux comptes. Toutefois, il n'y a aucune indication si 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 ont été certifiés sans que la certification comporte des réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt.</p> <p>On prend par hypothèse que cette condition ainsi que l'obligation déclarative susvisée ont été remplies.</p> <p>Abandon de créance déductible : 9 000D Abandon de créance à réintégrer: 3 000D</p>		3 000
<p>Plus-value sur cession de terrain</p> <p>Valeur vénale du terrain : 430.000 D Valeur d'origine : 320 000-50 000=270.000 D Plus-value comptabilisée : 50 000D Plus-value réelle : 160.000 D</p> <p>Donc :</p> <p>Réintégration de la plus value qui aurait dû être constatée : 160 000-50 000=110.000 D</p>		110.000
<p>Ventes de marchandises en 2011</p> <p>Ces revenus se rattachent à l'exercice 2011 ; la société doit établir une déclaration rectificative s'y rattachant.</p> <p>Montant à Déduire= 500.000</p>	500.000	

Total	500 000	1 368 400
Résultat fiscal avant déduction des provisions		868 400
Provisions pour dépréciation des stocks Limite de déduction des provisions= $868\,400 \times 50\% = 434\,200\text{D}$	160 000	
Résultat fiscal après déduction des provisions		708 400
Dividendes Les dividendes sont déductibles dans la limite du bénéfice imposable. Montant à Déduire=95 000D	95 000	
Plus value de cession de titres La plus value provenant de la cession d'actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis acquises ou souscrites à partir du 1er janvier 2011 et cédées avant l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription est soumise à l'impôt sur les sociétés. Est exonérée de l'impôt la plus value provenant de la cession d'actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis acquises ou souscrites avant le 1er janvier 2011. La plus value provenant de la cession des parts sociales sont imposables. Plus value déductible relative à la plus value provenant de la cession d'actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis acquises en 2010 =12 000D Plus value imposable= $2400+3200 = 5\,600\text{D}$	12 000	
Résultat fiscal avant déduction des bénéfices provenant de l'exploitation		601400
Intérêt de dépôt à l'étranger Il s'agit d'un produit imposable. Montant à Déduire=0	0	
Profit suite à l'abandon par l'état d'un rappel d'impôt Il s'agit d'un produit imposable. Montant à Déduire=0	0	

<p>Bénéfice fiscal servant pour le calcul du pourcentage de l'exploitation dans une zone de développement régional = $601400 - 5600 - 160000 - 10000 = 425800$¹</p> <p>Bénéfice provenant exploitation dans une zone de développement régional : 25%* $(425800) = 106450$</p> <p>Montant à Déduire = 106450</p>	106450	
Bénéfice imposable avant réinvestissement ²		494950

1 Les dividendes n'ont pas été cités dans l'article 11.1 BIS du code de l'IRPP et de l'IS.

2 Les titres ne sont pas affectés à l'activité principale des entreprises et par conséquent la plus-value s'y rattachant n'est pas déductible conformément à l'article 11.1 BIS du code de l'IRPP et de l'IS.

3 La cession des Immeubles bâtis a été exclue des dispositions de l'article 11.1 BIS du code de l'IRPP et de l'IS.

4 Les intérêts des dépôts n'ont pas été cités dans l'article 11.1 BIS du code de l'IRPP et de l'IS.

⁵ L'article 11.1 BIS du code de l'IRPP et de l'IS a énuméré une liste exhaustive des revenus et des bénéfices exceptionnels déductibles du bénéfice imposable : « Les revenus et les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale des entreprises sont déductibles dans les mêmes limites et conditions prévues par la législation en vigueur pour les revenus et les bénéfices provenant de l'exploitation. Il s'agit :

- > des primes d'investissement accordées dans le cadre de la législation relative à l'incitation à l'investissement, des primes de mise à niveau accordées dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé et des primes accordées dans le cadre de l'encouragement à l'exportation,
- > de la plus-value provenant des opérations de cession des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'activité principale des entreprises à l'exception des immeubles bâtis, des immeubles non bâtis et des fonds de commerce,
- > des gains de change relatifs aux ventes et aux acquisitions réalisées par les entreprises dans le cadre de l'exercice de l'activité principale,
- > l'abandon de créances

Pour que les entreprises exportatrices puissent bénéficier de ces dispositions, il faut que la cession des éléments de l'actif soit réalisée à l'étranger ou au profit des entreprises totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur en ce qui concerne la plus-value provenant de la cession des éléments de l'actif, et que les autres bénéfices exceptionnels susvisés soient liés à l'opération d'exportation.»

⁶ La correction ne tient pas compte du montant du réinvestissement dans la zone de développement régional

EXAMEN ISCAE 2016

EXAMEN FISCALITE APPROFONDIE**SESSION PRINCIPALE Janvier 2016****Module : Fiscalité Approfondie****Niveau d'études : 1^{ère} année****Durée de l'épreuve : 02 Heures****Cycle : Master professionnel en comptabilité****Enseignant : Mr Mehdi Ellouz****Les trois parties sont indépendantes**

Partie 1

La société « INDUSTRIE MODERNE » est une société anonyme, exerçant une activité industrielle régie par le code d'incitations aux investissements, créée en 2006 avec un capital de 500 000D. Son siège social est situé à Tunis.

Au titre de l'exercice 2015, la société a réalisé un chiffre d'affaires total hors TVA de 3.500.000 DT et un bénéfice comptable de 520.000DT. Le rapport du commissaire aux comptes signale une réserve relative à la TVA.

Ce bénéfice a été déterminé compte tenu des opérations et informations décrites ci-après :

Au niveau des charges

1. Pénalités contractuelles au titre de livraison tardive de marchandise pour un montant de 5.000 DT
2. Provisions pour dépréciation
 - Des parts sociales de la filiale de la société résidente en Tunisie pour un montant de 5.000DT
 - Des actions détenues dans une filiale installée en Egypte et cotées à la bourse du Caire pour un montant de 10.000 DT.
3. Charge d'amortissement pour un montant de 7.500 DT relative à l'achat d'un équipement industriel le 1 Octobre 2014 pour un montant de 30.000DT et ayant été réglé en Novembre 2014 pour un montant de 15.000 DT en espèce et 15.000DT par paiement électronique. Le taux d'amortissement appliqué par la société est de 20%.
4. Charge d'amortissement de 3.000 DT au titre d'un équipement de bureau de bureau acquis pour un montant de 30.000 DT le 1/7/2015 dont la moitié a été réglée en espèce et l'autre moitié par virement bancaire.
5. Une perte de 20.000 DT est comptabilisée suite à l'annulation de la moitié des titres de participation que la société détient dans le capital d'une entreprise en difficultés économiques ayant procédé à l'absorption de ses pertes cumulées par la réduction de son capital effectuée le 20 décembre 2015.
6. Les paiements effectués au profit des prestataires étrangers et devant donner lieu à des retenues d'impôts directs se détaillent comme suit :
 - Un montant de 20.000 DT au titre de redevance perçue à une française. Il a été convenu que la retenue d'impôt exigible devrait être supportée par la société «INDUSTRIE MODERNE». Elle a été constatée parmi ses charges pour un montant de 2.000 DT (taux conventionnel de 10%).
 - Aucune retenue d'impôt n'a été opérée sur le montant de 15.000 DT qui représente les intérêts versés à une banque établie en Espagne. Sachant que la convention de prêt a prévu une clause de prise en charge de l'impôt.
7. Abandon de créance sur :
 - Un client admis au bénéfice du règlement amiable conformément à la loi relative au redressement des entreprises en difficultés économiques pour un montant de 10.000 DT.
 - Un client Tunisien déclaré en faillite et motivé par un PV de carence établi par un huissier notaire pour un montant de 8.000 DT.

Au niveau des produits

1. Abondons de créances effectuées par les fournisseurs locaux de la société pour un montant de 7.000 DT
2. Produit de 3.000 DT correspondant à l'encaissement d'une subvention d'investissement de 20.000DT lors de l'acquisition d'un équipement de production le premier Juillet 2015 (Taux d'amortissement de 15%).
3. Un produit de 20.000DT correspondant à la prime de mise à niveau ayant financé l'achat d'un logiciel informatique.
4. Plus value imposable pour un montant de 10.000 DT suite à la cession le 30 juin 2015 pour un montant de 100 000D d'un terrain acquis le 30 Juin 2012 pour un montant de 90.000DT et dont la moitié à été financé par une subvention d'investissement.

Renseignements divers

1. La société a acquis le premier Janvier 2012 dans le cadre de contrats de leasing des voitures de tourisme pour un montant global de 60.000 DT. Le taux d'amortissement appliqué est de 20% sachant que la société a profité des mesures d'optimisation fiscale prévues par la LF2008.
2. Le compte courant de l'associé Mr Ahmed est débiteur pour un montant de 30.000 DT depuis 2013 n'a pas été mouvementé en 2015.

Travail à faire :

- E. Déterminez l'assiette imposable de la société « INDUSTRIE MODERNE» au titre de l'exercice 2015 et l'IS dû.

Partie 2

La société « INDUSTRIE MODERNE» a effectué en Décembre 2015 les opérations non quotidiennes suivantes sachant que le paiement est intervenu durant le même mois.

1. Dividendes payés (dont 50% provient de l'exercice 2013 et 50% provient de l'exercice 2014) aux associés suivants
 - Mr Ahmed Résident en Tunisie pour un montant brut de 9 000DT
 - Société « Valeur ajoutée » Résidente en Tunisie pour un montant brut de 50.000 DT
 - Société « France commerce » Résidente en France pour un montant brut de 16.000 DT
 - Autres actionnaires personnes physiques résidents en France pour un montant brut de 25.000 DT
2. Salaire servie au nouveau gardien pour un montant mensuel brut de 400 DT.
3. Loyer de matériel et équipements pour un montant de 5.000 DT auprès de la société « Full service ».
4. Jetons de présence servis aux administrateurs de la société pour un montant de 6.000DT dont 1.000 DT correspondant à des remboursements de frais
5. Un montant de 5.000 D représentant le salaire brut de Mr Shohei Nato de nationalité Japonaise et résident au Japon ayant travaillé en Tunisie (en tant que salarié de la société) uniquement pour une période de trois mois.
6. Paiement du fournisseur de matières premières Jalel par une traite pour un montant de 5.000DT dont l'échéance est en Février 2016.

Travail à faire :

- Déterminez la retenue à la source au titre de ces paiements.

Partie 3

Monsieur Ahmed visé dans les parties 1 et 2, médecin et actionnaire et administrateur de la société « INDUSTRIE MODERNE» a en outre :

1. Encaissé des dividendes de la société « INDUSTRIE MODERNE» pour un montant brut de 9 000DT
2. Réalisé un revenu au titre de son activité de Médecin pour un montant de recette brut de 90.000DT (régime forfait d'assiette)
3. Encaissé des jetons de présence pour un montant net de retenue à la source de 10.000DT.
4. Payé à la CNSS un montant annuel de 4.000 DT au titre de cotisation au régime légal de la sécurité sociale sous le régime des indépendants ;
5. Souscrit une police d'assurance auprès d'une compagnie d'assurance pour montant de 11.000 DT, lui garantissant une rente viagère avec jouissance effective différée de 11 ans.

Travail à faire :

Déterminer le revenu global imposable, l'IR due et l'IR à payer de Monsieur Ahmed au titre de l'exercice 2015 sachant qu'il est chef de famille.

Barème

- Partie 1 :11 points
- Partie 2 :4,5 points
- Partie 3 :4,5 points

UNIVERSITE DE MANOUBA
2017-2018
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE
ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Année universitaire

EXAMEN FISCALITE APPROFONDIE
SESSION PRINCIPALE Janvier 2018

Module : Fiscalité Approfondie

Niveau d'études : Révision Comptable (M1)

Durée de l'épreuve : 02 Heures

Cycle : Master professionnel en comptabilité

Enseignants : Mme Gharbi, M. Ben aissa , M. Ellouz

Les trois parties sont indépendantes

Partie 3 : Fiscalité directe (7points)

La société « Textile du Sahel » est une société anonyme, exerçant une activité de fabrication des vêtements, des filés, des tissus et des produits en matière textile, créée en 2011 avec un capital de 3.500.000 dinars. Son siège social est sis à Ksar Hellal.

- I. Dans le cadre de l'optique stratégique des dirigeants de la société «Textile du Sahel » visant la consolidation de l'activité, elle décide d'absorber la société « MM Mode », une société concurrente, exerçant la même activité et dont le siège social est situé à Moknine.

Une fusion a été décidée en date du 20 Septembre 2016 par l'AGE des deux sociétés et (l'opération ait pris effet le 1 Septembre 2016) selon laquelle la société «Textile du Sahel » absorbe la société «MM Mode ».

La société absorbée «« MM Mode » » ait réalisé au titre de la période allant du 1er janvier au 1 Septembre 2016 un résultat avant impôts de 560.000 dinars, ce résultat tient compte d'une plus-value de fusion de :

- 120.000 dinars au titre des équipements de production,
- 30 000 dinars au titre de matériel de transport
- 90.000 dinars au titre des stocks,
- 70.000 dinars au titre d'actions cotées en bourse acquis en 2013.

La société « MM Mode » ait constitué et déduit de ses résultats des années antérieures à l'année de la fusion des provisions pour dépréciation des stocks de vêtements pour enfants destinés à la vente, le prix de revient des stocks étant de 150.000 dinars. Les provisions constituées et déduites à ce titre étant de 100.000 dinars, lesdits stocks ont été repris par la société « Textile du Sahel » pour une valeur de 80.000 dinars.

Remarque :

- L'exercice 2016 a été certifié sans aucune réserve par les deux commissaires aux comptes des deux sociétés fusionnées.
- L'opération de fusion a eu lieu conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales.
- Les deux sociétés fusionnées sont assujetties totales à la TVA.
- Les deux sociétés ne réalisent pas d'opérations d'exportations.

Travail à faire (2 points) :

1. Calculer le résultat imposable de la société « MM Mode » en 2016.
2. Quelles sont les conséquences fiscales de l'opération de fusion au niveau de la société « Textile du Sahel » au titre de l'exercice 2016.

II. Au titre de l'exercice 2017, la société « Textile du Sahel » a réalisé un chiffre d'affaires global de 6.500.000 dinars et un bénéfice comptable avant impôt de 900.000 dinars. Ce bénéfice a été déterminé compte tenu des opérations et informations décrites ci-après :

- Un abandon d'une créance pour un montant de 10.000 dinars au profit d'une entreprise en difficultés économiques dans le cadre du règlement judiciaire prévu par la loi n° 95-34 du 17 avril 1995. Cette entreprise est soumise à l'audit d'un commissaire aux comptes. Les rapports du commissaire aux comptes sont toujours sans réserve à l'exception de l'exercice 2013 qui a comporté une réserve sur la déduction inadéquate de TVA.
- La société a accordé un Don à des étudiants pour un montant de 5.000 dinars.
- Comptabilisation d'une perte de change sur dette d'un fournisseur étranger non réglée au 31-12-2017 pour un montant de 7.500 dinars, sachant que la société a réintégré en 2016 une perte de change sur le même fournisseur pour un montant de 5.000 dinars et que cette dette a été intégralement réglée en 2017.
- Comptabilisation d'une charge au titre des Frais de restauration et de spectacle pour un montant de 21.000 dinars.

Travail à faire (3 points) :

1. Déterminer le résultat fiscal imposable et l'impôt sur les sociétés de la société « Textile du Sahel » au titre de l'exercice 2017, en opérant les corrections nécessaires et en justifiant les réponses.
-
- III. Calculer l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la plus value immobilière dû par M. Seif administrateur dans la société « Textile du Sahel » au titre de ses revenus de l'année 2017 en se basant sur les informations suivantes **(2 points)** :
 - Encaissement de jetons de présence servis par la société «Textile du Sahel » d'un montant de 12.000 dinars ;
 - Encaissement des revenus de capitaux mobiliers pour un montant de 18.000 dinars sachant que la moitié de ses revenus se rattachent à l'exercice 2016;
 - M. Seif a cédé le 1 Juillet 2017 un terrain pour un montant de 270 000 dinars. Ce terrain a été acquis le 1 Juillet 2014 pour un montant de 200.000 dinars.