

---

**MASTER EXPERTISE COMPTABLE**  
**PREMIERE ANNEE**

---

**SUPPORT DE COURS :**  
**FISCALITE APPROFONDIE**  
**(IRPP, IS, RS, TVA)**

---

**Enseignant : MEHDI ELLOUZ**  
Expert Comptable membre de l'OECT

---

Année Universitaire 2015 - 2016

---

## *Sommaire*

<b>TITRE 1 : L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES (IRPP)</b>	<b>2</b>
Chapitre 1: Champ d'application de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP)	3
Chapitre 2: Règles générales d'assujettissement à l'impôt sur le revenu	6
Chapitre 3 : regimes d'imposition des differentes categories de revenus	12
Chapitre 4 : L'impôt sur les plus-values des particuliers	32
<b>TITRE 2 : L'IMPOT SUR LES SOCIETES (IS) ET RETENUES A LA SOURCE (RS)</b>	<b>39</b>
Chapitre 5 : L'impôt sur les sociétés	40
Chapitre 6 : Tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal	45
Chapitre 7 : Les retenues à la source	87
Chapitre 8 : Liquidation annuelle de l'IS et de l'IRPP	105
Chapitre 9 : Régimes fiscaux spéciaux	109
<b>TITRE 3 : TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE</b>	<b>119</b>
Chapitre 1: Champ d'application de la TVA	120
Chapitre 2: La collecte de la TVA	127
Chapitre 3 - Le regime de deduction	140
Chapitre 4 – Deduction de la tva retenue a la source	158
Chapitre 5 : Régimes fiscaux spéciaux	162
Chapitre 6 : Liquidation de la TVA et obligations du contribuable	166
<b>SERIES ET EXAMENS</b>	<b>169</b>
SERIE N° 1	170
SERIE N°2	171
SERIE N°3	174
SERIE N°4	179
Examen Fiscalité ISCAE Avril 2011	184
Examen Fiscalité ISCAE Mars 2014	187
Examen Fiscalité Révision comptable Mai 2014	189
SERIE N° 5	191
SERIE N°6	195
<b>CORRECTION SERIES ET EXAMENS</b>	<b>199</b>
Correction SERIE N° 1	200
Correction SERIE N°2	202
Correction SERIE N°3	210
Correction SERIE N°4	216
Correction Examen Fiscalité ISCAE Avril 2011	224
Correction Examen Fiscalité ISCAE Mars 2014	227
Correction SERIE N° 5	231
Correction SERIE N°6	233

---

# ***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 ».

L'impôt sur le revenu possède plusieurs caractéristiques :

- C'est un impôt qui s'applique aux personnes physiques.
- C'est un impôt annuel.
- C'est un impôt qui s'applique au revenu mondial pour les personnes physiques résidentes. Il ne frappe que les revenus de source tunisienne pour les personnes physiques non résidentes habituellement en Tunisie.
- C'est un impôt qui s'applique au revenu net global du contribuable.
- C'est un impôt progressif.
- C'est un impôt strictement personnel.
- C'est un impôt déclaratif.
- C'est un impôt qui ne s'applique pas sur les revenus exonérés ou soumis à une retenue à la source libératoire.<sup>1</sup>

## 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.

---

<sup>1</sup> Raouf Yaich

, (2008) : « *Impôt sur le revenu des personnes physiques et impôt sur les sociétés* », ED Raouf Yaich, P7

## 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 administrative<sup>2</sup>

#### Détermination de la résidence principale<sup>3</sup>

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.

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

<sup>3</sup> 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.

### **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.<sup>4</sup>

## **1.2. Personnes non résidentes en Tunisie**

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

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.

---

<sup>4</sup> 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).

# 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 revenus de source étrangère (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 séparée de ses enfants fiscalement à charge, s'il établit que les revenus objet d'imposition séparée au nom des enfants à charge est le fruit de leur propre travail ou d'une fortune qu'ils se sont faits eux-mêmes.

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.

### 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.<sup>5</sup>

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.

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.

<sup>5</sup> 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.

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.

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

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.<sup>6</sup>

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<sup>er</sup> 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 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition (dans la limite des quatre premiers enfants à charge).<sup>7</sup>
- 1.200 dinars par enfant infirme quel que soit son âge et son rang.<sup>8</sup>

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

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Selon la note commune n° 6/2010 (Texte n° DGI 13/2010), La déduction s'opère sur la base:

- 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.

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.<sup>9</sup>

#### 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)<sup>10</sup>

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 dix 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 dix 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 dix ans 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.

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'événements imprévisibles tels que définis par la législation en vigueur ou après l'expiration d'une période d'épargne minimale de 5 ans.

<sup>9</sup> 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.

<sup>10</sup> Voir Note commune N°22 / 2014

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)<sup>11</sup>.

#### 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)<sup>12</sup>

Selon l'ancienne législation, sont déductibles du revenu global, les intérêts **payés** au titre des prêts relatifs à l'acquisition ou à la construction d'un logement social au sens de la législation relative aux interventions du fonds de promotion du logement<sup>13</sup> pour les salariés.

Cependant, la loi de finances complémentaire pour l'année 2015 est venue modifier les dispositions du point 4 du paragraphe I de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS comme suit : « Les intérêts et les commissions payés au titre des prêts relatifs à l'acquisition ou à la construction d'un seul logement dont le coût d'acquisition ou de construction ne dépasse pas 200.000 dinars. Ces dispositions s'appliquent aux opérations d'acquisition ou de construction dans le cadre des contrats de vente murabaha ».

Les nouvelles dispositions concernent exclusivement les montants dont l'échéance intervient à partir du 1er janvier 2016.

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.

#### 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 déductible 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)

<sup>11</sup> TEXTE DGI 2000/03 - Note commune n° 02

<sup>12</sup> Selon la note commune n°14-2010/ DGI 2010/21, cet avantage est octroyé à toutes les personnes physiques à l'exclusion de celles soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire dans la catégorie des BIC.

<sup>13</sup> Logements individuels ou collectifs dont la superficie couverte ne dépasse pas **100 m2** et dont le coût ne dépasse pas 67.500D.

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.

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)**

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.

# 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.<sup>14</sup>

#### 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, procède<sup>15</sup> :

- 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 courtage<sup>16</sup> ;
- 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.

<sup>14</sup> Nonobstant le fait que les artisans n'aient pas la qualité de commerçant.

<sup>15</sup> Certaines opérations visées ne peuvent être exercées que par des sociétés anonymes.

<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup>

## 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.

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.

### 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 bénéfices industriels et commerciaux.

Les articles 32, 34, 35, 36, 37 et 40 de la loi n°2010-58 du 17 décembre 2010, portant loi de finances pour l'année 2011 ont 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.

<sup>17</sup> Mabrouk Maalaoui (2013) : « Mémento impôts directs de Tunisie », ED PWC, P56-57

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.

### 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 :

1. Individuelle à établissement unique
2. Non importatrice;
3. Non rémunérée par des commissions;
4. Ne fabricant pas de produits à base d'alcool,
5. N'exerçant pas l'activité de commerce de gros,
6. 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,
7. Dont les exploitants ne réalisent pas des revenus de la catégorie des bénéfices des professions non commerciales,
8. Non soumise à la taxe sur la valeur ajoutée selon le régime réel,
9. N'ayant pas été soumise à l'impôt sur le revenu des personnes physiques selon le régime réel suite à une vérification fiscale,
10. Dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas :
  - 100 mille dinars pour les activités d'achat en vue de la revente, les activités de transformation et la consommation sur place, et
  - 50 mille dinars pour les activités de services.

Dans le cas où l'entreprise exerce plus d'une activité, le chiffre d'affaires global de toutes les activités ne doit pas dépasser 100 mille dinars sans que le chiffre d'affaires provenant des activités de services ne dépasse 50 mille dinars.

#### 1.2.2.1.2. Entreprises exclues du régime forfaitaire

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.<sup>18</sup>

### 1.2.2.2. Tarif de l'impôt forfaitaire

#### 1.2.2.2.1. Taux

Le taux de l'impôt forfaitaire est déterminé sur la base du chiffre d'affaires annuel selon le secteur de l'activité comme suit :

- 2% pour les activités d'achat en vue de la revente et les activités de transformation,
- 2,5% pour les autres activités.

#### 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.<sup>19</sup>

#### 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 légaux<sup>20</sup>.

#### 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.<sup>21</sup>

<sup>18</sup> Article 45 de la loi de finances complémentaire 2014

<sup>19</sup> Modifié Art.45-2 LF 2013-54 du 30/12/2013

<sup>20</sup> Ajouté Art.45-3 LF 2013-54 du 30/12/2013

<sup>21</sup> 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).<sup>22</sup>

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

Exemple : les notaires et les commissaires-priseurs.<sup>23</sup>

### 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 ;

<sup>22</sup> - 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).

<sup>23</sup> 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.

- 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%<sup>24</sup> des recettes brutes encaissées<sup>25</sup> l'année précédant celle de l'imposition. Les recettes à prendre en compte sont les recettes TVA comprise.

Le terme recettes brutes<sup>26</sup> couvre tous les encaissements réalisés durant l'année considérée,<sup>27</sup> 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

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 10<sup>28</sup> de la LFC2014 a prévu l'application d'un minimum d'impôt pour les bénéfices 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.<sup>29</sup>

#### 2.2.1.2. Obligation comptable

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 bénéfices 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.

<sup>24</sup> Modifié Art.46 LF 2013-54 du 30/12/2013

<sup>26</sup> 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.

<sup>27</sup> 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.

<sup>28</sup> Disposition applicable sur les bénéfices réalisés à partir du premier janvier 2015

<sup>29</sup> 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.

### 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.

Les règles de détermination du résultat fiscal selon le régime réel des BNC sont les mêmes que celles édictées en matière de bénéfices 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.

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.

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 bénéfices non commerciaux et qui déposent leur déclaration annuelle au titre d'une année donnée sur la base du régime réel ne peuvent plus exercer l'option pour le régime forfaitaire. Le régime réel sera dans ce cas définitif et irrévocable.

### 2.2.3. 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 bénéfices de l'exploitation agricole et de pêche

### 3.1. Définition du revenu catégoriel

Sont considérés comme bénéfices 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.<sup>30</sup>

### 3.2. Principales activités concernées

Relèvent notamment de la catégorie tous les produits provenant de:

#### 3.2.1. Cultures de toute nature:<sup>31</sup>

#### 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 bénéfices provenant de l'agriculture et de la pêche<sup>32</sup>

#### 3.3.1. Les bénéfices agricoles

Les bénéfices agricoles peuvent être réalisés :

- 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.<sup>33</sup>
- 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.
- 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 bénéfices qu'il réalise sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre de la catégorie des bénéfices 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 bénéfices 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 bénéfices industriels et commerciaux

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

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.

<sup>32</sup>Hbiba Louati, Cours révision comptable, ISCAE

<sup>33</sup> 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.

- 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 totales<sup>34</sup> réalisées au cours de l'année civile sur les dépenses nécessitées par l'exploitation pendant la même année compte tenu du jeu des stocks<sup>35</sup>.

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 production<sup>36</sup>. En revanche, les sommes payées pour les acquisitions de biens durables ne sont pas incluses<sup>37</sup>.

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.<sup>38</sup>

### 3.4.2. Le régime réel<sup>39</sup> :

Ce mode de détermination du bénéfice net est applicable aux personnes qui justifient de la tenue d'une comptabilité<sup>40</sup> 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.

### 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 forfaitaire<sup>41</sup>, 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.<sup>42</sup>

<sup>34</sup> 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.

<sup>35</sup> Le stock est évalué au prix de revient.

<sup>36</sup> Des frais de labour, d'engrais, de semences, de personnel, de cueillette et tous autres frais du même genre

<sup>37</sup> Montants payés pour l'acquisition, notamment, de terrain, de matériel et tous autres biens du même genre.

<sup>38</sup> Texte DGI 93/22 - Note Commune n° 15

<sup>39</sup> Le régime réel, résulte d'un simple choix du contribuable ne nécessitant aucune démarche d'option auprès de l'administration fiscale

<sup>40</sup> 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.

<sup>41</sup> 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.

<sup>42</sup> 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.

## 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 travail<sup>43</sup> 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...)

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.<sup>44</sup>
- 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 limitée<sup>45</sup> et des SUARL<sup>46</sup> et PDG ou DG des sociétés anonymes).
- Les marins pêcheurs payés à la part conformément au code de la pêche.

#### 4.1.2. Détermination du revenu net catégoriel

Le revenu catégoriel net imposable est déterminé en déduisant notamment du montant brut des éléments du revenu<sup>47</sup> y compris les avantages en nature:

<sup>43</sup> 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. »

<sup>44</sup> Le représentant de commerce sera classé dans la catégorie des traitements et salaires et rentes viagères ; lorsqu'il se trouve subordonné à son employeur.

La relation de subordination sera établie notamment sur la base des éléments suivants :

- l'accomplissement du travail conformément à un rythme fixé par l'employeur et sous sa surveillance ;
- l'existence d'obligations se rapportant à la réalisation des résultats et objectifs fixés imposant à l'employé de faire part à l'employeur des réalisations à des dates fixes ;
- l'existence d'un ensemble d'instructions obligatoires engageant le salarié vis-à-vis de son employeur.

<sup>45</sup> 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 les classant dans la catégorie des traitements et salaires et en les soumettant, à ce titre, à l'impôt sur le revenu, à la retenue à la source, à la TFP et au FOPROLOS.

<sup>46</sup> NOTE COMMUNE N° 8/2011, Texte n° DGI 2011/16

- 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.

#### 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 logement<sup>48</sup>, un véhicule automobile ou sur une consommation de bien et service<sup>49</sup>.

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.<sup>50</sup> 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.<sup>51</sup>

#### 4.1.2.2. Revenus exonérés

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

##### 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.

<sup>47</sup> La contribution de l'employeur au régime de l'assurance maladie ou de l'assurance groupe est un élément du salaire brut

<sup>48</sup> 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

<sup>49</sup> Les consommations gratuites d'électricité, de gaz ou d'eau sont prises en compte pour leur montant réel

<sup>50</sup> Note commune n°2/1990

<sup>51</sup> 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.

Ainsi, l'exonération susvisée ne couvre pas notamment :

- 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.<sup>52</sup>

#### 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 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,<sup>53</sup> « 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. Rémunération des personnes à faible revenu <sup>54</sup>

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.<sup>55</sup>

Condition : ne pas réaliser d'autres catégories de revenus

<sup>52</sup> Note commune N° 14/2003

<sup>53</sup> Note commune N° 2/1990

<sup>54</sup> Ajouté Art.73-1 LF 2013-54 du 30/12/2013

<sup>55</sup> La LF 2014 a supprimé la déduction supplémentaire de 1000 D pour les salariés payés au SMIG

**Apports de la doctrine administrative (Note commune N° 14/2014)**

- Le montant de 5.000 dinars qui permet de bénéficier de l'exonération de l'impôt sur le revenu et de la retenue à la source à ce titre est déterminé compte tenu du salaire de base fixé conformément à la législation et aux réglementations en vigueur ou conformément aux statuts des entreprises majoré des primes et des rémunérations régulières après déductions des cotisations sociales obligatoires, de 10% au titre des frais professionnels et des abattements au titre de la situation et charges de famille.
- Ne sont pas prises en considération pour le calcul du montant de 5.000 dinars, les rémunérations et les primes occasionnelles et irrégulières telles que les rémunérations des heures supplémentaires et des heures de nuit, la prime de présentisme, la prime de bilan, la prime de rendement, la prime de productivité, la prime de fin d'année et les primes des fêtes.

La LFC2015 a prévu l'exonération de la tranche de revenu net ne dépassant pas 5.000 DT et ce, pour les revenus réalisés à partir du 1er janvier 2016.

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

**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.

**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.

Toutefois, 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.<sup>56</sup>

#### 4.1.2.2.8. 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 <sup>57</sup> du code de l'IRPP et de l'IS ou à l'acquisition de leurs actions ou parts sociales

L'avantage susvisé est accordé si les deux conditions suivantes sont satisfaites :

- L'offre de l'option ne concerne pas les salariés dont la participation au capital social de la société excède, au moment de l'offre de l'option, 10% de son capital souscrit,
- Les actions ou les parts sociales concernées ne fassent pas l'objet d'une cession avant l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'option est levée.

Lors de la levée de l'option, la plus-value est calculée sur la base de la différence entre la valeur réelle<sup>58</sup> des actions et des parts sociales, déterminée à la date de la levée de l'option conformément aux dispositions de l'article 48 bis du code de l'IRPP et de l'IS, d'une part, et la valeur de souscription à ces actions ou parts sociales ou de leur acquisition, d'autre part.

**Exemple :**

<sup>56</sup> Note commune N°22 / 2014

<sup>57</sup> Sont éligibles au régime des stocks option :

- Les sociétés qui exercent essentiellement dans le secteur de services informatiques, d'ingénierie informatique et de services connexes tels que définis par le paragraphe IX de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS.
- Les sociétés qui opèrent essentiellement dans les secteurs de la technologie de communication et des nouvelles technologies prévus au paragraphe IV de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS.
- Les sociétés dont les actions sont admises à la cote de la bourse des valeurs mobilières de Tunis.

<sup>58</sup> La valeur réelle à la date de la levée de l'option correspond :

- au CMJ de dernier mois de l'exercice qui précède celui de la levée pour les actions cotées,
- à la valeur intrinsèque d'après le bilan arrêté au 31-12 de l'année qui précède celle de la levée pour les actions non cotées et les parts sociales.

Considérons que les organes de gestion d'une société anonyme exerçant exclusivement dans le domaine de l'ingénierie informatique et de services connexes ont adopté un plan d'action visant le renforcement de la situation commerciale et financière de la société et de ses ressources humaines en prévoyant notamment ce qui suit :

- L'offre, au courant du mois d'avril 2000 au directeur technique, d'une option de souscription de 500 actions au capital social de la société, à exercer dans le cadre d'une opération d'augmentation du capital social consacrée à cet effet et devant intervenir durant le deuxième semestre de l'année 2003.  
On suppose, dans cet exemple, que la participation du directeur technique au capital social de la société se trouve, à la date de l'offre de l'option, en deçà de 10% de son capital souscrit.  
On suppose également que les actions de la société ne sont pas cotées à la bourse et que la valeur comptable de l'action s'élève, d'après le bilan arrêté au 31 décembre 1999 à 10D.
- L'octroi aux bénéficiaires de l'option d'un rabais de 20% de la valeur réelle de l'action, c'est-à-dire, un rabais de 2D par action.

Ainsi, le prix fixé pour la souscription aux actions de la société s'établit à  $(10D-2D) = 8D$  et ce nonobstant l'évolution ultérieure de la valeur réelle de ces actions.

Supposons que directeur technique décide, de souscrire aux actions offertes par l'option et que cette opération est concrétisée par l'augmentation du capital social de société durant le mois d'octobre 2003. Supposons aussi, que la valeur comptable de l'action de la société s'établit, d'après le bilan de l'exercice arrêté au 31 décembre 2002, à 15D.

Réalisation, par le bénéficiaire de l'option, d'une plus-value d'un montant de  $(15D-8D) \times 2000 = 14\,000D$

Cette plus-value est exonérée de l'impôt sur le revenu chez les bénéficiaires et de la taxe de formation professionnelle et de la contribution au fonds du logement pour les salariés chez la société.<sup>59</sup>

#### 4.1.2.2.9. Primes accordées dans le cadre du fonds national de l'emploi <sup>60</sup>

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 2012<sup>61</sup>, ainsi que les primes accordées par l'employeur dans le même cadre à savoir :

- Le stage d'initiation à la vie professionnelle,<sup>62</sup>
- 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.

## 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 pensions<sup>63</sup> et rentes viagères<sup>64</sup> 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%.

<sup>59</sup> Note commune n° 32/2000.

<sup>60</sup> 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

<sup>61</sup> Ayant abrogé le décret 2009-349 du 9 février 2009

<sup>62</sup> 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.

<sup>63</sup> 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

#### 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.
- 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 meubles<sup>65</sup>, 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.<sup>66</sup>

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

---

- des pensions alimentaires servies en exécution d'obligations légales telles que celles versées aux ascendants, descendants et ex-conjoints.

<sup>64</sup> 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.

<sup>65</sup> Exemple : la location de matériels, de voitures, des biens d'équipement exploités sous forme de leasing ainsi que la location des fonds de commerce

<sup>66</sup> 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.

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.<sup>67</sup>

## 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.

### 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, 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.<sup>68</sup>
- 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) - 30% 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'entretien<sup>69</sup> justifiés <sup>70</sup>

<sup>67</sup> Texte n° DGI 2009/20, Note commune N° 4/2009

<sup>68</sup> 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.

d) - La taxe sur les immeubles bâtis acquittée<sup>71</sup>

= 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

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 mobilières<sup>72</sup>

### 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 ;
4. Les revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières et des parts des fonds d'amorçage.

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

Sont exonérées de l'IRPP, toutes distributions officielles des bénéfices reçues par les personnes physiques à savoir :

- 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.

<sup>69</sup> 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..).

<sup>71</sup> Taxe relative à l'année d'imposition ou année antérieure

<sup>72</sup> 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.

- Les dividendes reçus par les personnes physiques dans la limite de 10 000 Dinars par an, lorsqu'ils sont distribués, de façon régulière, par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (possibilité de demander la restitution de la retenue à la source de 5% ou imputation de cette retenue à la source sur l'IRPP).

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 soumis à l'IRPP

Constituent des revenus distribués imposables :

- Les dividendes<sup>73</sup> 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 an<sup>74</sup> et aux personnes morales non résidentes.
- Les bénéfices réalisés par les établissements tunisiens de sociétés étrangères.
- Les jetons de présence accordés aux membres des conseils d'administration et des conseils de surveillance en leur dite qualité.
- 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.<sup>75</sup>
- 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.

<sup>73</sup> 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...

<sup>74</sup> 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.

<sup>75</sup> Note commune n° 16 /1995, Texte DGI n° 95/23

- 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.<sup>76</sup>

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

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.<sup>77</sup>

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.

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.

### 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.<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> 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'aboutisse pas à la diminution de l'actif net (tels que les réintégrations des amortissements excédentaires ou des provisions)

<sup>77</sup> 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)

## 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 arrrages, 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 <sup>79</sup> ;
- 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 créances<sup>80</sup> ;
- 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 1000D 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 1500 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 1500D.

### 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 <sup>81</sup>.
- 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.
- Les intérêts des comptes d'épargne pour les études, ouverts auprès des banques par les parents au profit de leurs enfants.<sup>82</sup>
- 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 2.000 dinars par an.

<sup>79</sup> Quelle que soit leur cause et la nature juridique du contrat dont elles découlent

<sup>80</sup> Prévu par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001, portant promulgation du code des organismes de placement collectif

<sup>81</sup> Sous réserve de satisfaire les conditions prévues par la loi 89-18 du 22 Février 1989

<sup>82</sup> Les conditions d'application sont fixées par le décret 99-1923 du 31 Aout 1999

## Section 8 - Les autres revenus

### 8.1. Définition

La catégorie « autres revenus » comprend exclusivement 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.

### 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. »

#### 8.1.2. Cas particulier des traitements et salaires de source étrangère

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.<sup>83</sup>

#### 8.1.3. 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 :**<sup>84</sup>

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 x 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

<sup>83</sup> 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.

<sup>84</sup> Note commune N° 18/2007, Texte n° DGI 2007/29

# Chapitre 4 : L'impôt sur les plus-values des particuliers

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,<sup>85</sup>
- 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.

b. D'un seul local à usage d'habitation dans la limite d'une superficie globale ne dépassant pas 1000 m<sup>2</sup> y compris les dépendances bâties et non bâties, et ce, pour la première opération<sup>86</sup>. L'exonération concerne un local à

<sup>85</sup> 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.

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 agricoles 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.
- 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**<sup>87</sup>, 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**.

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.

<sup>86</sup> 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 m<sup>2</sup> y compris les dépendances bâties et non bâties.

Lorsque la superficie de l'immeuble excède 1000 m<sup>2</sup>, la plus-value immobilière relative à la partie excédentaire reste soumise à l'impôt et est calculée comme suit :

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

<sup>87</sup> 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.

#### 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 source<sup>88</sup>, 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'Etat, 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 bénéficiaires des professions non commerciales.<sup>89</sup>

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.**

---

<sup>89</sup> 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 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.<sup>90</sup> Lorsque l'opération de cession fait l'objet d'une retenue à la source au taux de 2.5% pour les personnes physiques<sup>91</sup>, 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**

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

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

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

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 :  $726.666,670 \text{ D} \times 10\% = 72.666,670 \text{ D}$

<sup>90</sup> Note commune n° 2/2015

<sup>91</sup> Au taux de 15% pour les personnes morales

## Section2 - L'impôt sur la plus-value mobilière<sup>92</sup>

### 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<sup>er</sup> 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 39 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 39 septies 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;
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 ;

<sup>92</sup> Voir note commune n°16-2011

8. La plus-value provenant de la cession des actions ou parts sociales dans la limite de 10.000 dinars par an;
9. 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.<sup>93</sup>

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.

### 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.

#### 2.1.3.2. Prix d'acquisition :

##### 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.

<sup>93</sup> 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

## 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.<sup>94</sup> 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).

---

<sup>94</sup> Note commune n° 2/2015

---

---

---

---

---

## ***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 coopératives<sup>95</sup> et leurs unions<sup>96</sup>.

#### 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.<sup>97</sup>

#### 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.<sup>98</sup>

<sup>95</sup> De production, de consommation ou de services.

<sup>96</sup> 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.

<sup>97</sup> 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.

<sup>98</sup> Ajouté 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.<sup>99</sup>

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'IS

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 ;

2- les assurances mutuelles régulièrement constituées ;

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 :

- 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 ;

<sup>99</sup> 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.

## 7- les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV).<sup>100</sup>

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.

### 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

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 stable<sup>101</sup> 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

<sup>100</sup> Prévues par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 portant promulgation du code des organismes de placement collectif.)

<sup>101</sup> 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.

Tunisie<sup>102</sup>. 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 des dites 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.

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 ».

<sup>102</sup> 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.

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.

### 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 gestion<sup>103</sup>.
- 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 :

- 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.

<sup>103</sup> 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.

## Section 1 – Les réintégrations

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

#### 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 pertes<sup>104</sup> 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 des dites exploitations,
  - D'une quote-part des frais généraux de l'entreprise
- Par la déduction de tous les produits des exploitations situées à l'étranger.<sup>105</sup>

#### 1.1.2. Cas particuliers

##### 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 bénéfices<sup>106</sup>. 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.

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

###### 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.

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.<sup>107</sup>

<sup>104</sup> 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.

<sup>105</sup> Note commune N°24/2012/Texte n° DGI 2012/24

<sup>106</sup> 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 des dites conventions et de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS.

<sup>107</sup> Note commune N°24/2012/Texte n° DGI 2012/24

1.1.2.2.2. **Exemple**<sup>108</sup>

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.

1.2. **Quote-part des frais de siège imputable aux établissements situés à l'étranger**1.2.1. **Principe général**

Lorsque les bénéfices 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 nécessaire 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 stable.<sup>109</sup>

1.2.2. **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 000D (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 000D.

**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 :

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
<b>Résultat fiscal</b>	<b>208 000 D</b>

<sup>108</sup> Note commune N°24/2012/Texte n° DGI 2012/24

<sup>109</sup> Prise de position (489) de l'année 2003

### 1.3. Rémunération de l'exploitant individuel, ou des associés en nom des sociétés de personnes et sociétés et groupements assimilés.

Selon l'Article 14-7 du code de l'IRPP et de l'IS, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice le salaire de l'exploitant ou de l'associé en nom en nom des sociétés de personnes et sociétés et groupements assimilés.

Tout salaire versé à un associé d'une SNC alors même qu'il n'occupe aucune fonction de gérance est non déductible.

En revanche, le salaire du gérant non associé d'une SNC reste déductible.

### 1.4. 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'amortissements<sup>110</sup>, toutefois, cette harmonisation admet quelques divergences.

#### 1.4.1. Régime général

##### 1.4.1.1. les principes à prendre en considération pour la détermination des amortissements déductibles

##### 1.4.1.1.1. 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.

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'entreprise<sup>111</sup> y compris les constructions sur sols d'autrui<sup>112</sup> 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.

<sup>111</sup> 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

<sup>112</sup> 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.

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.

#### 1.4.1.1.2. Base amortissable

L'amortissement est calculé sur la base du :

- prix de revient d'acquisition<sup>113</sup> ou ;
- de construction<sup>114</sup> 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.

#### 1.4.1.1.3. 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;
- la date d'entrée en production pour les plantations agricoles.

### 1.4.1.2. Annuités d'amortissement déductibles pour la détermination du résultat fiscal

#### 1.4.1.2.1. 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.<sup>115</sup>

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 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.

Les principaux taux maximums fixés par le décret sont fixés comme suit :

<sup>113</sup> 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...

<sup>114</sup> 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.

<sup>115</sup> 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.

Actifs	Taux
<b>I. Frais préliminaires<sup>116</sup></b>	100%
<b>II. Brevets, marques de fabrique et frais de développement capitalisés</b>	20%
<b>III. Constructions à l'exception de la valeur du terrain</b>	
1. Constructions légères	10%
2. Constructions en dur	5%
<b>IV. Machines, matériels et équipements</b>	
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%

#### 1.4.1.2.2. 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 réintégrés<sup>117</sup>, demeurent reportables et imputables sur les résultats des exercices suivants dans les mêmes conditions et limites prévues par la législation fiscale en vigueur.

##### Exemple:<sup>118</sup>

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.

<sup>116</sup> 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.

<sup>117</sup> Soit spontanément soit après intervention des services des impôts

<sup>118</sup> Note commune 2008-22/ Texte n° DGI 2008/46

#### 1.4.1.3. 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 bénéfice, l'amortissement:

- Des terrains;<sup>119</sup>
- 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.<sup>120</sup>
- Les actifs dont le coût d'acquisition est supérieur ou égal à 10.000 dinars<sup>121</sup> hors taxe sur la valeur ajoutée et dont la contrepartie est payée en espèces (voir note commune n° 7/2014).<sup>122</sup>

#### 1.4.1.4. Actifs détruits ou mis en rebut avant amortissement intégral

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.

### 1.4.2. 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.

#### 1.4.2.1. 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.

#### 1.4.2.2. 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.

#### 1.4.2.3. 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

<sup>119</sup> 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.

<sup>120</sup> 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.

<sup>121</sup> 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 sera ramené à 5000 dinars à partir du 1er janvier 2016

<sup>122</sup> 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.

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. »<sup>123</sup>

#### 1.4.2.4. 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.<sup>124</sup>

#### 1.4.2.5. 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.<sup>125 126</sup>

#### 1.4.2.6. Actifs exploités dans le cadre des contrats de leasing

##### 1.4.2.6.1. Au niveau de l'entreprise exploitant les actifs

###### 1.4.2.6.1.1. 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.<sup>127</sup>

###### 1.4.2.6.1.2. 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.<sup>128</sup>

###### 1.4.2.6.1.3. 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 :

$$\frac{\text{Prix de revient total}}{\text{Durée du contrat de leasing}}$$

<sup>123</sup> 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

<sup>124</sup> voir Note commune 2008-22/ Texte n° DGI 2008/46

<sup>125</sup> Les autres immobilisations ne sont plus éligibles à cette mesure

<sup>126</sup> 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%.

<sup>127</sup> 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.

<sup>128</sup> 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.

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 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.<sup>129</sup>

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 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.

#### **1.4.2.6.2. 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.

#### **1.4.2.7. 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 crédit<sup>130</sup>

#### **1.4.2.8. 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.

<sup>129</sup> 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.

<sup>130</sup> Note commune N° 3/2012/ Texte n° DGI 2012/3

#### 1.4.2.9. 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 personnel<sup>131</sup> ;
- 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.

#### 1.4.2.10. Mesure transitoire

La loi de finances pour l'année 2008 a permis aux entreprises de déduire les amortissements relatifs aux actifs immobilisés exploités avant le 1er janvier 2007 par la répartition de la différence entre les amortissements déductibles et les amortissements qui ont été déduits des résultats des exercices précédant l'exercice 2007 sur la durée d'utilisation restante fixée sur la base des taux prévus par le décret n°2008-492 du 25 février 2008.

#### 1.5. 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.

#### 1.6. Charges et amortissements relatifs aux véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 CV ne faisant pas l'objet de l'exploitation. <sup>132</sup>

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.

<sup>131</sup> 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.

<sup>132</sup> Article 14-5 du code de l'IRPP et de l'IS

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 réintégrées 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.

### 1.7. 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 restauration 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.

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 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 restauration<sup>133</sup> et de cadeaux<sup>134</sup> 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.<sup>135</sup>

**1.8. Les commissions, courtages, ristournes 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 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 commerciales<sup>136</sup><sup>137</sup> 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 février de chaque année. Cette déclaration révèle l'identité complète des bénéficiaires et les montants supportés ou versés.

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.<sup>138</sup>

<sup>133</sup> Exemple : Frais de restauration et de séjour supportés par les entreprises de formation à l'occasion de leurs activités de formation

<sup>134</sup> 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

<sup>135</sup> 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

<sup>136</sup> 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.

<sup>137</sup> 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.

<sup>138</sup> 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.

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

Trois régimes fiscaux régissent la déductibilité des dons et subventions<sup>139</sup> de l'impôt sur les bénéfices<sup>140</sup> et à la condition qu'ils soient comptabilisés, déclarés avec la déclaration annuelle des résultats et justifiés par des documents probants. La déduction est subordonnée à l'inscription de ces dépenses en comptabilité, leur justification par des documents probants, ainsi que le dépôt, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt d'un relevé détaillé des dons et subventions accordés avec mention de l'identité des bénéficiaires et des montants accordés.

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.

Les dons et subventions non déclarés ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable.

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.

**Exemple**

Une société commerciale réalisant un chiffre d'affaires TTC de 15.000.000 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 DT
- Don à une municipalité 7 000 DT
- Don à un jardin d'enfant : 2 000 DT
- Don à un projet commercial: 1 000 DT
- Don à un hôpital régional, (figurant dans un arrêté du ministre des affaires sociales) : 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 :	15 000
Don non déductible	8 000
Dons susceptibles d'être déduits avec plafond de 0,2%	22 000
Plafond de déductibilité selon le critère du chiffre d'affaires	30 000
Montant à réintégrer	0
<b>Total à réintégrer</b>	<b>8000</b>

<sup>139</sup> 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.

<sup>140</sup> 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

### 1.10. Jetons de présence dépassant les frais de présence

Selon 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 prévoit que les jetons de présence<sup>141</sup> ne sont déductibles que pour la fraction jugée équivalente au remboursement<sup>142</sup> des frais de présence.<sup>143</sup> Le surplus doit être réintégré dans le résultat fiscal de la personne morale.

Toutefois, selon une doctrine administrative récente<sup>144</sup>, 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.

### 1.11. Abandon de créances non déductibles

#### 1.11.1.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.<sup>145</sup>

#### 1.11.2.Déduction des abandons de créances

##### 1.11.2.1.Déduction des créances abandonnées au profit des entreprises en difficulté <sup>146</sup>

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, et ce, pour la détermination de leurs résultats imposables.<sup>147</sup>

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.<sup>148</sup>

<sup>141</sup> Dans une prise de position (170) du 16 février 2011, la DGELF a précisé que les tantièmes attribués aux membres du conseil d'administration sont exonérés de l'IRPP et de l'IS, quel que soit le statut du -résident.

<sup>142</sup> Dans une prise de position (1165) du 1er août 2006, la DGELF a précisé que les frais de présence représentent des dépenses réelles et justifiées

<sup>143</sup> Selon le TEXTE DGI 1995/23 - Note commune n° 16, Le terme "remboursement de frais" doit s'entendre au sens des frais occasionnés par la participation aux travaux des conseils d'administration et de surveillance (frais de transport, hébergement, restauration...)

<sup>144</sup> Prise de position (182) du 31 janvier 2014, la DGI a rappelé que les jetons de présence ne sont déductibles que pour la fraction jugée équivalente au remboursement des frais de présence appuyés des pièces justificatives.

<sup>145</sup> Sont déductibles les pertes appuyées par un PV de carence établi par un huissier notaire

<sup>146</sup> Texte n° DGI 2010/22 Note commune N° 15/2010

<sup>147</sup> 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.

<sup>148</sup> 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.

### 1.11.2.2. Déduction des créances abandonnées par les établissements de crédit au profit des entreprises en difficulté

Conformément à la législation en vigueur, les banques<sup>149</sup>, les établissements financiers de leasing et les établissements financiers de factoring<sup>150</sup> 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, relative au redressement des entreprises en difficultés économiques et à la production à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt 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.

### 1.11.2.3. Abandon des créances douteuses dont le nominal n'excède pas 100 dinars

Le résultat net est établi après déduction des créances douteuses dont le nominal par client ne dépasse pas cent dinars,<sup>151</sup> sous réserve que l'entreprise ne continue pas à entretenir des relations d'affaires avec le débiteur, que leur échéance remonte à plus d'un an et que l'entreprise présente à l'administration un état nominatif des débiteurs concernés joint à la déclaration de l'impôt sur le revenu.

## 1.12. Intérêts excédentaires des comptes courants associés

### 1.12.1. 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 plafonnées 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.

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.

### 1.12.2. 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 :

<sup>149</sup> NC 21/1999

<sup>150</sup> Texte n° DGI 2007/28/ Note commune N° 17/2007

<sup>151</sup> 500 dinars pour les banques

**a) 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% :

$$\frac{1\,700.000D \times 10\% \times 6}{12} = 85\,000D$$

**b) Les intérêts à réintégrer**

$$\frac{1\,700.000D \times (12\% - 10\%) \times 6}{12} = 17\,000D$$

**1.13. 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 :

$$100.000D \times (8\% - 5\%) = 3.000D$$

**1.14. 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.

**1.15. 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.

**1.16. Provisions non déductibles**

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.

**1.17. Moins-value de cession des titres des organismes de placement collectif en valeurs mobilières provenant de la distribution des bénéfices.**

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 desdites 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** :<sup>152</sup>

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 desdites 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.

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

#### 1.18. 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.

#### 1.19. La taxe sur les voyages

La taxe sur les voyages est non déductible de l'assiette de l'impôt.

#### 1.20. L'impôt 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.<sup>153</sup>

**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.

#### 1.21. L'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu

L'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu ne sont pas admis parmi les charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

#### 1.22. Transactions, amendes, confiscations et pénalités non déductibles.

<sup>152</sup> Texte n° DGI 2008/26 -NOTE COMMUNE N° 11/2008

<sup>153</sup> (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).

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.

### 1.23. Dépenses excédentaires engagées pour la réalisation des opérations d'essaimage

Les entreprises qui font recours à la technique de l'**essaimage**<sup>154</sup>, telle que définie par la législation en vigueur, peuvent déduire les dépenses engagées pour la réalisation de l'opération d'**essaimage** 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.

### 1.24. 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 10.000 dinars<sup>155</sup> 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.<sup>156</sup>

#### Exemples pratiques<sup>157</sup>

##### **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 2014,

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 2014 est limitée à 25.000 D. Ce montant est à réintégrer au résultat imposable de l'exercice 2014.

De même la TVA non déductible est limitée à celle relative audit montant, soit :

$$25.000 \text{ D} \times 18\% = 4.500 \text{ D}$$

##### **Exemple n°2 :**

Reprenons les données de l'exemple n°1 et supposons que la valeur des acquisitions soit égale à 35.000 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 20.000 D.

<sup>154</sup> (Ajouté Art. 5 loi 2005-56 du 18 juillet 2005, relative à l'essaimage des entreprises économiques)

<sup>155</sup> Conformément à l'article 34-4 de la loi de finances 2014, le montant initial de 20 000 Dinars a été réduit à 10.000 dinars à partir du premier janvier 2015 et sera réduit à 5.000 dinars à partir du premier janvier 2016

<sup>156</sup> 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 10.000 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.

Toutefois, les dispositions des articles 34 et 35 susvisés s'appliquent aux opérations commerciales dont la valeur est égale ou supérieure à 10.000 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, lequel dépôt est considéré comme étant un paiement en espèce au sens des articles 34 et 35 susvisés.**

<sup>157</sup> NOTE COMMUNE N° 7 /2014

**1.25. Principales autres réintégrations (liste non exhaustive)****1.25.1.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.

Sur cette base, le régime fiscal desdits contrats est défini au 1er janvier 2014 comme suit :

**1.25.1.1. 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 dix ans, ou
- Une garantie des unités de compte<sup>158</sup> au profit de l'assuré, de son conjoint, de ses ascendants ou descendants servies après une durée minimale de dix 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:<sup>159</sup>**

- une cotisation minimale de l'affilié<sup>160 161</sup> selon le taux fixé par l'arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances du 11 mars 2014,<sup>162</sup>
- **une durée d'affiliation minimale du salarié de 10 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 10 ans.

**1.25.1.2. 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 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).

**1.25.1.3. 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.

<sup>158</sup> 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,

<sup>159</sup> La note commune N°22 / 2014 a prévu des mesures transitoires pour les contrats conclus avant le 1er janvier 2014 sans respect de la condition de la cotisation minimale.

<sup>160</sup> 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.

<sup>161</sup> 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.

<sup>162</sup> 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.

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
- 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.

### 1.25.2. 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.

### 1.25.3. 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.

### 1.25.4. Traitement des subventions

#### 1.25.4.1. 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.

#### 1.25.4.2. 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.

##### 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<sup>er</sup> 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
<b>Réintégrations</b>	
Subvention au titre du terrain	10 000
Subventions investissements immatériels	800
<b>Déductions</b>	
Résorption subvention / etude	-8 000
<b>Résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés</b>	<b>5 800</b>
IS 25%	<b>1450<sup>163</sup></b>

NB : Le traitement comptable et le traitement fiscal relatifs aux subventions d'investissement liés aux investissements matériels et aux éléments non amortissables sont divergents.

**1.25.5. Contribution conjoncturelle exceptionnelle au profit du budget de l'Etat de l'année 2014**

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.

**1.25.6. Redevance de compensation au profit de la caisse générale de compensation (Pour les personnes physiques)**

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.

**1.25.7. 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).

**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.

<sup>163</sup>Faycel Derbel, cours fiscalité 2015, ISG Tunis

**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.<sup>164</sup>

## 2.2. Reprise sur provisions réintégréées 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 réintégréée n'est pas imposable.
- Demeurent imposables les reprises sur des provisions qui avaient été déduites fiscalement.

## 2.3. Amortissements excédentaires réintégréés aux résultats des années antérieures.<sup>165</sup>

Les amortissements constatés en comptabilité et excédant les quotités admises fiscalement, et réintégréés, 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.

**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.

## 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 sociales<sup>166</sup>

<sup>164</sup> Voir première section P47, 48 et 49

<sup>165</sup> Voir première section paragraphe 1.4

<sup>166</sup> Sous réserve des dispositions particulières pour les établissements de crédit et les SICAR.

- 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 probable<sup>167</sup>.

En outre, les créances douteuses donnant droit à la constitution d'une provision, sont celles dont le recouvrement devient incertain en raison d'évènements intervenus avant la clôture de l'exercice et continuant à exister à la date de l'inventaire.

**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 défaillant<sup>168</sup>.

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)<sup>169</sup>

##### Ajustement dû aux provisions déductibles constituées depuis trois ans

Les provisions constituées pendant une année sont réintégrées aux bénéfices imposables de la 3ème 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.<sup>170</sup>

<sup>167</sup> 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).

<sup>168</sup> 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.

<sup>169</sup> Voir Texte n° DGI 2007/74- Note commune N° 36/2007

<sup>170</sup> 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.

### **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 nette<sup>171</sup> 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,<sup>172</sup>

#### **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.<sup>173</sup>

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.

<sup>171</sup> 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

<sup>172</sup> 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.

<sup>173</sup> - 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 ,

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.<sup>174</sup>

#### 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.<sup>175</sup>

#### 2.6.1.3.6. Exemple

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

<sup>174</sup> Note commune N° 11/2006

<sup>175</sup> Note commune n° 1/2004

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).

**NB :** 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. 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.

#### 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,<sup>176</sup> 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.<sup>177</sup>

#### 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.

<sup>177</sup>

Actif net/ nombre des actions ou parts sociales

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

### 2.7.1. Présentation du mécanisme de l'option de participation au capital social de la société

Une option de participation au capital social est un droit personnel attribué à un responsable, un cadre ou toute autre personne ayant la qualité de salarié dans la société offrant l'option.

Ce droit permet à son bénéficiaire de prendre une participation au capital social de la société :

- Par la souscription à des actions ou parts sociales nouvellement émises ou,
- Ou par l'acquisition des actions ou parts sociales anciennes,
- Selon des conditions particulières fixées par l'option et relatives notamment au prix de souscription ou d'acquisition des actions ou parts sociales concernées par l'option ainsi qu'au délai imparti pour la levée de l'option.

### 2.7.2. Entreprises éligibles au régime

- Les sociétés exerçant essentiellement dans le secteur des services informatiques, d'ingénierie informatique et des services connexes.<sup>178</sup>
- Les sociétés exerçant essentiellement dans les secteurs de la technologie de la communication et des nouvelles technologies.
- Les sociétés cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis et ce quelle que soit la nature de leur activité.

### 2.7.3. Avantages relatifs au mécanisme de la levée de l'option

#### 2.7.3.1. Avantages

Les entreprises susvisées qui offrent à leurs salariés l'option de souscription à leur capital ou d'acquisition de leurs actions ou parts sociales à un prix déterminé et dans un délai fixé, bénéficient des avantages fiscaux suivants :

- Déduction de la moins-value résultant de la levée de l'option de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice **au cours duquel la levée de l'option** a eu lieu et ce dans certaines limites.
- Exonération de la taxe de formation professionnelle et de la contribution au profit du fonds de promotion du logement pour les salariés au titre de la plus-value réalisée par les salariés suite à la levée de l'option.

**Rappel** : les salariés concernés par l'option bénéficient de l'exonération de la plus-value réalisée de la levée de l'option de l'impôt sur le revenu (voir P23).

#### 2.7.3.2. Limites du droit à déduction de la moins value

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 parts 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.

#### 2.7.3.3. Mode de détermination de la moins -value déductible

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 valeur réelle des actions et des parts sociales est déterminée, à la date de l'offre de l'option, d'après :

- 
- <sup>178</sup> le développement et la maintenance des logiciels,
  - le développement des supports multimédia,
  - l'assistance technique, les études et l'ingénierie informatiques,
  - la création et la mise à disposition de banques de données et de services en ligne,
  - la saisie et le traitement des données.
  - les autres services informatiques autres que la location d'équipements.

- Leur cours moyen journalier à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis du dernier mois de l'exercice précédant celui au cours duquel l'option est offerte pour les actions cotées à la bourse ;
- Leur valeur réelle déterminée d'après le bilan de l'exercice précédant celui au cours duquel l'option est offerte pour les autres actions et pour les parts sociales.

#### 2.7.3.4. Conditions de bénéfice des avantages

##### 2.7.3.4.1. Au niveau de la société

- La tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises ;
- L'exercice de l'activité par des entreprises exerçant essentiellement dans les secteurs susvisés,
- L'exclusion de l'option des salariés dont la participation au capital de l'entreprise excède, au moment de l'offre de l'option, 10% de son capital souscrit ;
- La production par la société qui offre l'option à l'appui de sa déclaration annuelle de l'IS au titre de l'année de la levée de l'option, d'un état détaillé comportant les noms des salariés bénéficiaires de l'option, le nombre d'actions ou de parts sociales souscrites ou acquises par chacun d'eux ainsi que la valeur réelle et la valeur de souscription ou d'acquisition de ces titres et la moins-value déduite ;
- La non-délivrance des actions à leurs titulaires et le non-changement des noms des bénéficiaires de parts sociales avant l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'option est levée.

##### 2.7.3.4.2. Au niveau des salariés bénéficiaires de l'option

Les actions ou les parts sociales concernées ne fassent pas l'objet de cession avant l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'option est levée.

#### 2.7.4. Déchéance de l'avantage

Le manquement par la société à la condition relative au blocage des actions ou parts sociales, objet de l'option, par la délivrance de toute ou partie de ces actions à leurs titulaires ou par le changement des noms des bénéficiaires de tout ou partie de ces parts sociales durant la période du blocage entraîne la déchéance du droit à déduction dont a bénéficié la société au titre de l'impôt sur les sociétés et ce dans la limite du montant de la moins-value relative aux actions ou parts sociales pour lesquelles la condition du blocage n'a pas été respectée. En conséquence, la société est tenue de souscrire une déclaration rectificative de l'impôt sur les sociétés exigibles au titre de l'année de la levée de l'option et de reverser le montant de l'avantage fiscal dont elle a bénéficié au titre de la moins-value résultant de la levée de l'option ainsi que les pénalités exigibles conformément à la législation en vigueur

Toutefois, ce manquement est sans effet sur les exonérations dont a bénéficié la société, au moment de la levée de l'option, au titre de la taxe de formation professionnelle (TFP) et de la contribution au Fonds de Promotion du Logement pour les Salariés (FOPROLOS).

La cession des actions ou parts sociales souscrites ou acquises dans le cadre de la levée de l'option, intervenant avant l'expiration de cette période, entraîne la déchéance de l'exonération précitée pour le salarié. la personne qui en a bénéficiée est tenue de reverser l'impôt sur le revenu dégrevé ainsi que les pénalités exigibles conformément à la législation en vigueur.

#### 2.7.5. Exemple pratique (Note commune N° 6/2006):

Supposons qu'une société anonyme cotée à la bourse des valeurs mobilières de Tunis exerçant dans le secteur du commerce ait adopté un plan visant le renforcement de sa situation commerciale et financière et l'encouragement de ses moyens personnels qui prévoit l'offre, au cours du mois d'avril 2006, d'une option de souscription à quelques uns de ses cadres comme suit :

- Président Directeur Général 1000 actions
- Président Directeur Général Adjoint 800 actions
- Directeur Financier 600 actions
- Total 2 400 actions

Supposons que le cours moyen journalier en bourse de l'action au cours du mois de décembre 2005 serait de 50D et que le prix de souscription ait été fixé à 40D.

Remarque : l'offre de l'option de la souscription n'aurait aucune incidence fiscale en ce qui concerne l'année en question ; soit l'année 2006.

Supposons que la levée de l'option ait eu lieu au cours du mois de mars 2008 et que le cours moyen journalier en bourse de l'action du mois de décembre 2007 serait de 65D et que le bénéfice imposable de la société concernée après déduction des provisions au titre de l'année 2008 serait de 200.000D.

Dans ce cas les avantages fiscaux seraient accordés comme suit :

a) **En ce qui concerne la société**

La moins value réalisée, tel que fixée au titre de l'exercice 2006 serait déductible de la base de l'impôt comme suit :

- moins value réalisée ((50-40)D x 2400 actions) = 24 000D
- déduction limitée à (50D x 25%) x 2400 actions = 30 000D

La moins value réalisée serait déductible du fait que son montant ne dépasse pas 30.000D et ce dans la limite de 5% du bénéfice soumis à l'IS après déduction des provisions ; soit : 200 000D x 5% = 10 000D.

Sur cette base la moins value serait déductible dans la limite de 10.000D et le bénéfice imposable serait déterminé comme suit : 200 000D - 10 000D = 190 000D

b) **En ce qui concerne les salariés**

Plus value réalisée (65D - 40D) x 2400 actions = 60 000D

Cette plus value serait exonérée de l'IR au niveau des salariés concernés. Elle serait exonérée également de :

- la taxe de formation professionnelle,
- et de la contribution au profit du fonds de promotion du logement pour les salariés.

## 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.<sup>179</sup>

##### 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

<sup>179</sup> Le bénéfice de cette déduction nécessite l'accomplissement des obligations déclaratives à l'appui de la déclaration annuelle.

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 bénéfiques, 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

##### 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 de groupe de sociétés qui opte pour le régime d'intégration fiscale des résultats

Le régime d'intégration fiscale des résultats permet à une société mère d'être imposée sur un résultat d'ensemble constitué par ses propres résultats et par ceux de ses filiales, ce qui permet la compensation entre les résultats bénéficiaires et les résultats déficitaires enregistrés au niveau de toutes les sociétés du groupe.

Par ailleurs, et en cas de sortie de l'une ou de plusieurs sociétés du régime d'intégration fiscale des résultats, les déficits enregistrés au titre des exercices concernés par le régime d'intégration par les sociétés sortantes et non encore déduits du résultat intégré ne sont plus déductibles de leurs résultats.

##### 3.2.2.3.2.4. 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 2002	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
<b>Déduction des bénéfices ou revenus exceptionnels non imposables</b>	50.000D
<b>Résultat imposable</b>	<b>110.500D</b>

### 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 <sup>180</sup> :

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 :

<sup>180</sup> Texte n° DGI 2003/42- Note commune N° 27/2003

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

## Section 4 : Déduction des bénéfices ou revenus exceptionnels non imposables

Les bénéfices 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<sup>181 182</sup>.

**Remarque :** Les dividendes perçus de l'étranger, ne sont pas déductibles du bénéfice imposable des personnes morales et des personnes physiques tunisiens.

<sup>181</sup> 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.

<sup>182</sup> 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

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:

- Acquisées ou souscrites avant le 1er janvier 2011,
- Acquisées 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%).<sup>183</sup>

##### 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.

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. Avantages fiscaux

###### 4.4.2.1. Au niveau des SICAR (Article 48 VII du code de l'IRPP et de l'IS)

###### Intervention de la SICAR dans le champ libre<sup>184</sup> :

La déduction de la plus value :

- N'est accordée que si les sociétés émettrices des titres ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement des revenus ou bénéfiques,
- Est limitée à 50% de son montant avec condition de détention des titres de 5 ans au moins.

###### Intervention de la SICAR dans le catalogue :

La déduction de la plus value est totale et quelle que soit la durée de détention des titres.

###### 4.4.2.2. Au niveau des investisseurs auprès des SICAR et des FCPR

###### Interventions des SICAR et des FCPR dans le champ libre

<sup>183</sup> Voir Texte n° DGI 2012/15- Note commune N° 15/2012

<sup>184</sup> Le champ libre d'intervention des sociétés d'investissement à capital risque et des fonds communs de placement à risque couvre toutes les sociétés établies en Tunisie et non cotées à la bourse quelque soit le secteur de leur activité à l'exception de celles exerçant dans le secteur immobilier relatif à l'habitat

La plus value réalisée de la cession ou de la rétrocession des actions ou des parts sociales ayant donné droit à l'avantage fiscal à l'entrée et des parts des fonds intervenant dans les mêmes entreprises et des droits y relatifs, après cinq ans de détention est exonérée de l'impôt, et ce, dans la limite de 50% de son montant.

#### **Interventions des SICAR et des FCPR dans le catalogue**

La plus value réalisée de la cession ou de la rétrocession des actions, des parts sociales et des parts dans les FCPR ayant donné lieu à l'avantage fiscal à l'entrée et des droits y relatifs est exonérée de l'impôt quelle que soit la durée de détention des titres.

#### **Exemple**

Supposons que la SICAR ait cédé pour le compte de la société « X » les actions:

- souscrites au cours de l'exercice 2014 au capital de la clinique réalisant ainsi une plus value de 78.000 D,
- souscrites au cours de l'exercice 2014 au capital de la société de distribution des produits de beauté réalisant aussi une plus value de 15.000 D.

Dans ce cas, le régime fiscal des plus values réalisées par la société « X » est déterminé comme suit :

- 1- La plus value provenant de la cession des actions dans le capital de la société commerciale : Aucun avantage puisque le secteur commercial n'ouvre pas droit aux avantages fiscaux au titre de réinvestissement des bénéficiaires et revenus,
- 2- La plus value de cession des actions de la clinique : son régime fiscal est déterminé en fonction de l'année de cession selon les deux hypothèses suivantes :

**Hypothèse 1** : La cession a lieu avant l'expiration de 5 ans de détention (avant 2020)

La plus value en question n'est pas déductible pour la détermination du résultat imposable de l'exercice de la cession.

**Hypothèse 2** : La cession a lieu après 5 ans de détention (à partir de 2020)

La plus value est, dans ce cas, déductible pour la détermination du résultat imposable de l'exercice de la cession dans la limite de 50% de son montant soit 39.000 D.

#### **4.5. Plus-value de cession des parts des fonds communs de placement à risque (totalement ou dans la limite de 50%).**

##### **4.5.1. Avantages des SICAR en matière des plus values de cession ou de rétrocession des actions, et, ou des parts sociales et des droits y relatifs**

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.

##### **4.5.2. Avantages au niveau des investisseurs auprès des FCPR**

Voir paragraphe 4.4.2

#### **4.6. Plus- value de cession des parts des fonds d'amorçage ((Article 48 VII du code de l'IRPP et de l'IS)**

La plus value provenant de la cession des parts des fonds d'amorçage<sup>185</sup> est déductible de la base de l'IR et de l'IS.

#### **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.

<sup>185</sup> 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)

**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.<sup>186</sup>

**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****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 différés<sup>187</sup> 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.

<sup>186</sup> **Exemple** : société établie dans une zone de développement régional, société bénéficiaire des avantages relatifs au développement agricole, la société ayant reçu les éléments d'actif est une société totalement exportatrice....

<sup>187</sup> y compris les déficits résorbés par la réduction du capital.

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.<sup>188</sup>

#### 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.<sup>189</sup>

### 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.

<sup>188</sup> 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.

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.

<sup>189</sup> Annexe de la Note commune N° 32/2007

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.<sup>190</sup>

#### **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)**

Est déductible du bénéfice imposable, la plus-value provenant de la cession totale des éléments de l'actif ou de la cession partielle des actifs constituant une unité économique indépendante et autonome et ce, pour les opérations de cession qui interviennent suite à l'atteinte du propriétaire de l'entreprise de l'âge de la retraite ou à son incapacité de poursuivre la gestion de l'entreprise.

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la satisfaction des conditions prévues par les dispositions du paragraphe I de l'article 11 bis du code de l'IRPP et de l'IS.

#### **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 1995 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.<sup>191</sup>

## **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 2013-13 (4 premières sections du cours), la société détermine son résultat fiscal avant déduction des bénéfices provenant de l'exploitation.

<sup>190</sup> 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.

<sup>191</sup> Pour les personnes physiques ainsi que pour les non résidents ces intérêts ne sont pas soumis à l'impôt

## 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 qui se répartissent à leur tour en deux types : les dégrèvements physiques et les dégrèvements financiers (section 7)

Les avantages fiscaux liés à l'exploitation sont institués par le code d'incitations aux investissements et les diverses autres dispositions d'avantages fiscaux 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.

A titre d'exemple, le code de l'IRPP et de l'IS a prévu les déductions suivantes :

**Exportations (Article 39-V et 48-VII du code de l'IRPP et de l'IS):**

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 01/01/2005	Imposition au taux de 10%	Déduction de l'assiette imposable de 2/3 des revenus provenant de l'exportation.
01/01/2005- 31/12/2013	Exonération 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 <sup>er</sup> 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.
	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.

**Loyers et restauration des étudiants (Article 39-III et 48-VII bis du code de l'IRPP et de l'IS):**

Les revenus ou bénéfices réalisés au titre de la location d'immeubles au profit des étudiants ou de la restauration au profit des étudiants, des élèves et des apprenants dans les centres de formation professionnelle de base conformément à un cahier des charges sont déductibles à 100% sans minimum d'impôt et ce durant les dix premières années d'activité à compter de la date de commencement des dites activités.

**Location des constructions verticales destinées à l'habitat collectif social ou économique (Article 39-VII et 48-VII quinquies du code de l'IRPP et de l'IS)**

Les revenus ou bénéfices provenant de la location des constructions verticales à caractère social ou économique à usage d'habitations collectives exploitées conformément au cahier des charges approuvé par arrêté du ministre de l'équipement et de l'habitat sont totalement déductibles durant les 10 premières années d'activité. La déduction ne doit pas aboutir à un impôt inférieur à :

- 10% du bénéfice global imposable sans tenir compte de l'avantage (pour les PM);
- 30% de l'IR dû sur le revenu global imposable sans tenir compte de l'avantage (pour les PP)

**Courtage international: Article 39-V bis et 48-VII decies Bis du code de l'IRPP et de l'IS)**

Les PP ou PM qui réalisent des opérations de courtage international, bénéficient de la déduction de 50 % sans MI durant les 10 premières années d'activité des revenus ou bénéfices provenant de ces opérations de l'assiette imposable.

**Bureaux d'encadrement et d'assistance fiscales: Article 39-XI et 48-VII vicies du code de l'IRPP et de l'IS)**

Les bureaux d'encadrements et d'assistance fiscale peuvent déduire 50% sans MI des revenus ou bénéfices provenant de l'activité durant les 3 premières années d'activité.

**Petite et moyenne Entreprise:( Article 39-sexies et 48-octies du code de l'IRPP et de l'IS)**

Les articles 19 et 20 de la LF2011 ont prévu des dispositions visant à encourager les PME (activités de services et les professions non commerciales, activités d'achat en vue de la revente et les activités de transformation et la consommation sur place) durant la phase de leur démarrage, en permettant à ces sociétés sous réserve de satisfaire les conditions exigées, de déduire une quote-part de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exploitation, comme suit :

- Première année : 75%
- Deuxième année : 50%
- Troisième année : 25%

NB : 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. de

La promotion immobilière relative à l'habitat social, à l'aménagement de zones pour les activités agricoles, de tourisme et d'industrie et à la construction des bâtiments destinés aux activités industrielles : Déduction de la totalité des revenus ou bénéfices provenant de ces activités de l'assiette de l'impôt pendant les 10 premières années sans minimum d'impôt.

## 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 créances<sup>192</sup>

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. »<sup>193</sup>

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.<sup>194</sup>

### 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

<sup>192</sup> 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.

<sup>193</sup> Voir Texte n° DGI 2008/41- NOTE COMMUNE N°20/2008

<sup>194</sup> 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 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...

- 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 20% en matière d'IS et de 60% de l'impôt sur le revenu en matière d'IRPP.

Néanmoins, le réinvestissement dans certains secteurs en nombre très réduit est affranchi de la règle du minimum d'impôt.

### 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).<sup>195</sup>

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.

#### **Exemple**<sup>196</sup> :

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 ;

<sup>195</sup> 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.

<sup>196</sup> TEXTE DGI 2001/19 - Note commune n° 12/2001

- 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,
- 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.<sup>197</sup>

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.

<sup>197</sup> Voir paragraphe 4.7.3. 6

# Chapitre 7 : Les retenues à la source

## Section 1: 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 définitives<sup>198</sup> ;
- Les retenues forfaitaires ;
- L'auto retenue à la source ;<sup>199</sup>

### 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 :<sup>200</sup>

- 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'impôt sur les sociétés <sup>201</sup>
- Les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel.<sup>202</sup>
- 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 :

<sup>198</sup> 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

<sup>199</sup> 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.

<sup>200</sup> 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,

<sup>201</sup> 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 ;

<sup>202</sup> Y compris celles éligibles à la comptabilité simplifiée

- traitements et salaires,<sup>203</sup>
- 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.

---

<sup>203</sup> 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.	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...
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**

<b>Champ d'application</b>	<b>Taux</b>
1. Honoraires, commissions, courtages, loyers et rémunérations des activités non commerciales 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. <sup>204</sup>	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% (1) ou 25% pour les résidents dans des paradis fiscaux
7. Revenus de capitaux mobiliers <sup>205</sup>	20%(1) ou 25% pour les résidents dans des paradis fiscaux
8. Intérêts des prêts servis aux banques non résidentes non établies	5% (1) ou 25% pour les résidents dans des paradis fiscaux
9. Jetons de presence	20% ou 25% pour les résidents dans des paradis fiscaux

(1) Le taux prévu par la convention de non double imposition est applicable lorsqu' il est inférieur à ce taux.

<sup>204</sup> 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.

<sup>205</sup>

Champ d'application		Taux
10. Dividendes (distribués à partir du 1/1/2015)	Personnes résidentes :	- PP: 5%
		- PM: 0%
	Personnes non résidentes :	_PP et PM: 5%
		PP et PM résidentes dans des paradis fiscaux : 25%
11. Cession de fonds de commerce 2,5%		2,50%
12. Cession d'immeubles :	Par les personnes morales résidentes et les personnes physiques résidentes et non résidentes	2,50%
	Par les personnes morales non résidentes et non établies en Tunisie	15%
13. Cession d'actions ; parts sociales et parts des fonds par des PM ou PP non résidentes:	personnes physiques	10% de la plus value plafonnée à 2,5% du prix de cession
	personnes morales	25% de la plus value plafonnée à 5% du prix de cession
14. Rémunérations payées aux non résidents et établis en Tunisie pour une période n'excédant pas 6 mois au titre :	des travaux de construction,	5%
	des opérations de montage	10%
	des autres services	15%

Champ d'application		Taux
15. 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%
16. Commission revenant aux distributeurs agréés des opérateurs de réseaux des télécommunications.		1,50%
17. Traitements, salaires, pensions et rentes viagères (Paie informatisée) :	salaire de base	l'impôt annuel calculé selon le barème divisé par le nombre de paies.
	* primes occasionnelles	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.
18. Rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale		15%
19. 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%
20. 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.<sup>206</sup>

#### 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.<sup>207</sup>

**Exemple :** 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 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.<sup>208</sup>

#### 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.<sup>209</sup>

<sup>206</sup> Note commune 2015-3

<sup>207</sup> 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.

<sup>208</sup> 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.

### 1.4.2. Assiette de la retenue à la source

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.<sup>210</sup>

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.

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,...

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 :

<b>Honoraires 9.750 D</b>
<b>Frais de déplacement, d'hébergement et de restauration 4.300 D</b>
<b>TVA 12% 1.686 D</b>
<b>Montant total TTC 15.736 D</b>
<b>Retenue à la source 5% 786,800 D</b>
<b>Net à payer 14.949,200 D</b>

#### 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 :

<b>- honoraires : 150 dinars H.T.</b>
<b>- frais d'enregistrement du procès-verbal constatant la vente publique d'un bien meuble : 50 dinars,</b>
<b>- frais de transport et de destination : 20 dinars,</b>
<b>- frais de copies : 8 dinars.</b>

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 :  $(150D + 20D + 8D) \times 1,12 \times 15\% = 29,904$  dinars<sup>211</sup>

<sup>209</sup> 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.

<sup>210</sup> 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.

<sup>211</sup> Note commune n° 12-2015

**Cas particulier des Montants prélevés directement par les bénéficiaires**

Les personnes 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 recouverts 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-retenu 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,...)<sup>212</sup>

**1.5. Précisions diverses et Apport des lois de Finances et la doctrine administrative en 2014 et 2015****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<sup>213</sup> 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'exportation au sens de ladite législation de 5% à 2,5%.

Il s'agit :

- Des montants des loyers des immeubles payés par les sociétés implantées dans les parcs d'activités économiques aux gestionnaires desdits parcs ;
- Des honoraires payés aux personnes morales et aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel.<sup>214 215</sup>
- Des commissions et des courtages payés aux sociétés de commerce international qui respectent les conditions de la loi n°94-42 du 07 mars 1994 relative au régime applicable sur l'exercice des activités des sociétés du commerce international telle que complétée et modifiée par les textes subséquents;
- Des rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation.

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, quel que soit le cadre juridique dans lequel l'entreprise exerce.

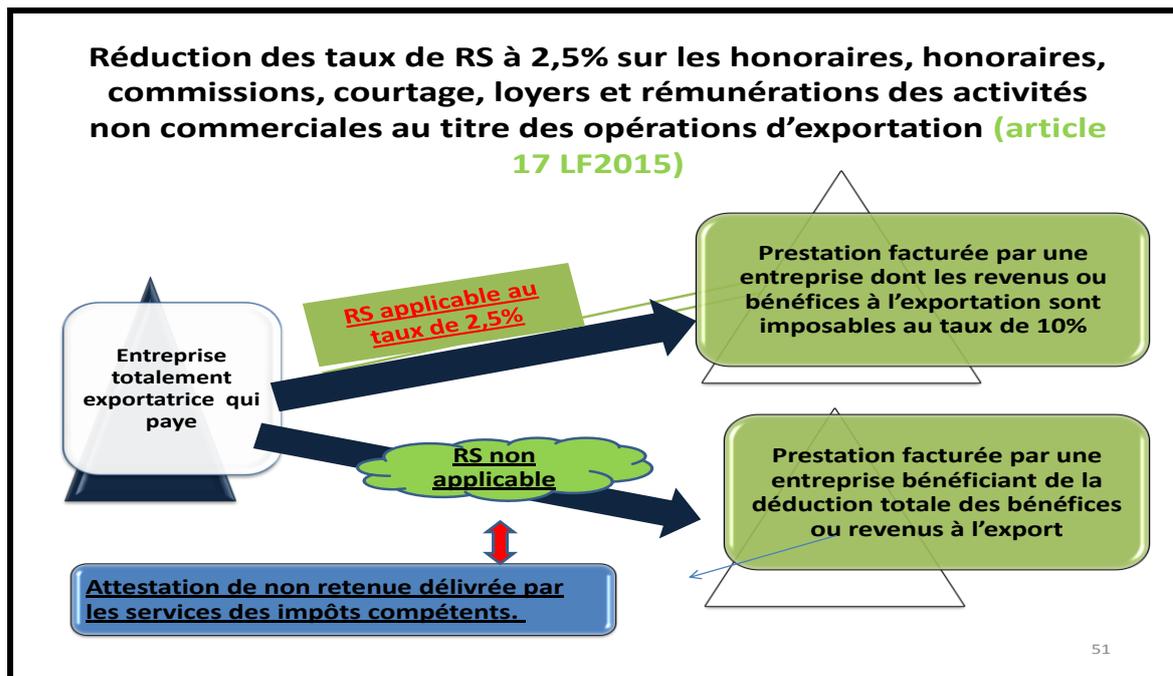
Les montants payés aux entreprises qui bénéficient encore de la déduction totale des bénéfices ou des revenus provenant de l'exportation, restent non concernés par la retenue à la source.

<sup>212</sup> Note commune n° 12-2015

<sup>213</sup> Entreprises régies par le code d'incitation aux investissements, sociétés de commerce international totalement exportatrices et entreprises implantées dans les parcs d'activités économiques

<sup>214</sup> La retenue à la source de 2,5% s'applique également aux honoraires payés aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu sur la base de l'assiette forfaitaire lorsque ces personnes ont la qualité de « totalement exportateur ».

<sup>215</sup> Exemple : Les honoraires facturés par les CAC ayant déjà consommés la période de déduction de 10 ans ou ayant réalisé la première opération d'exportation en 2014 et payés par une entreprise totalement exportatrice



### 1.5.2. Montant égal ou supérieur à 1000 D TTC au titre des acquisitions de biens et de services<sup>216</sup>

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%.<sup>217</sup>

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 :

- Par les sociétés totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur<sup>218</sup> en contrepartie de leurs acquisitions de marchandises, de matériel, d'équipements et de services dans le cadre d'une

<sup>216</sup> 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.

<sup>217</sup> La retenue à la source susvisée n'est pas exigible sur les montants payés :

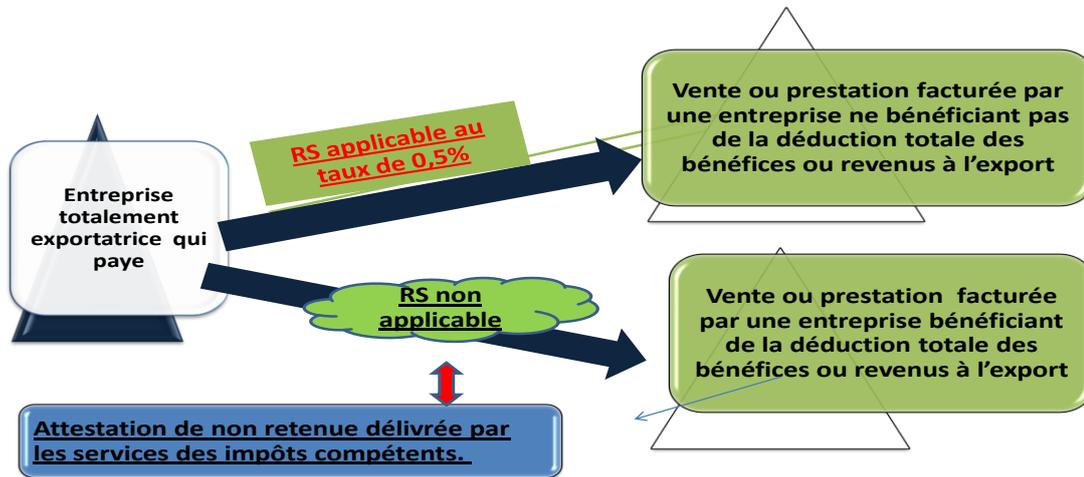
- Dans le cadre des abonnements de téléphone, d'eau, d'électricité, de gaz, de journaux, de périodiques et de publications ;
- Au titre des contrats d'assurance ;
- Au titre des contrats de leasing, des contrats d'ijâra, des contrats de cession murabaha, des contrats d'istisna et des contrats de salam 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 ;
- 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 sukuk prévu par la législation y afférente.
- En contrepartie des commissions payées par les opérateurs de réseaux de télécommunication aux distributeurs agréés

<sup>218</sup> Entreprises régies par le code d'incitation aux investissements, sociétés de commerce international totalement exportatrices et entreprises implantées dans les parcs d'activités économiques

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 de l'exportation<sup>219</sup>,

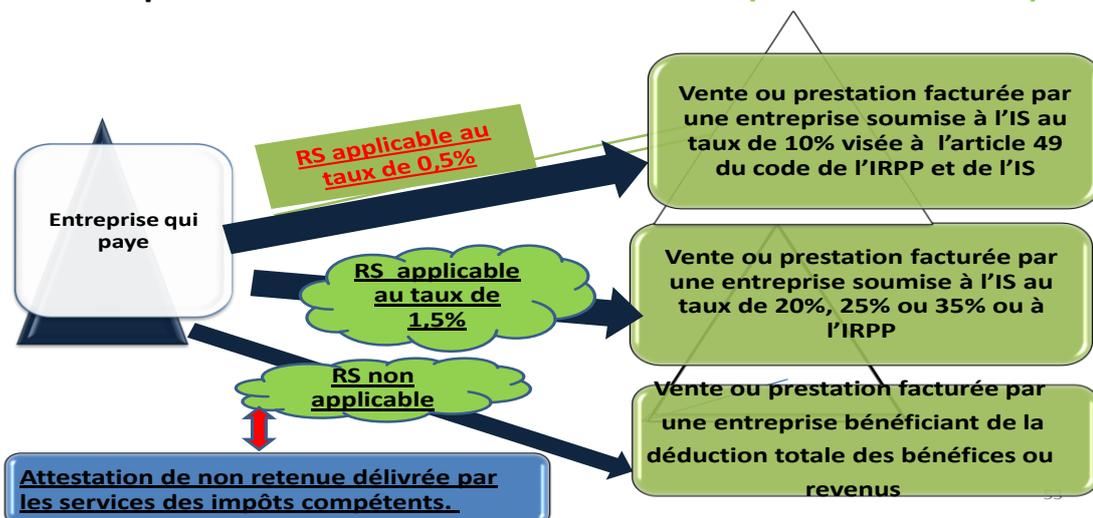
- En contrepartie d'acquisitions auprès des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% visées au troisième alinéa du paragraphe I de l'article 49 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés (voir chapitre 8).

### Réduction des taux de RS sur les montants égaux ou supérieurs à 1 000D au titre des opérations d'exportation (article 17 LF2015)



52

### Réduction des taux de RS sur les montants égaux ou supérieurs à 1 000D payés en contrepartie d'acquisitions auprès des entreprises soumises à l'IS au taux de 10% (article 17 LF2015)



<sup>219</sup> 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%.

### 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. <sup>220</sup>

**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.** <sup>221</sup>

### 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.**<sup>222</sup>

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)

<sup>220</sup> 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.

<sup>221</sup> La liste des paradis fiscaux concernés par les dispositions du présent article est fixée par décret.

<sup>222</sup> **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.

Les bénéfices ou revenus distribués 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 :

- 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

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 administrative<sup>223</sup>, 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 5% 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. 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**

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 après déduction de ces retenues.

Aucune déduction pour situation et charges de famille n'est admise s'agissant de non résident.

#### **1.5.7. 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**

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<sup>224</sup> 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.<sup>225</sup>

<sup>223</sup>Note commune 2015-3

<sup>224</sup> Au sens de la législation fiscales en vigueur ou des conventions de non double imposition

<sup>225</sup> 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.

**Exemple :**

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

## 1.5.8. Taux de la retenue à la source sur les rémunérations occasionnelles payées aux salariés et aux pensionnés

### 1.5.8.1. 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.<sup>226</sup>

### 1.5.8.2. 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.<sup>227</sup>

## 1.5.9. Cession d'immeubles par les personnes morales non résidents<sup>228</sup>

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

<sup>226</sup> 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.

<sup>227</sup> Note commune 2015-12

<sup>228</sup> 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.

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.

### **1.5.10. 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 value<sup>229</sup> 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.<sup>230 231</sup>

## **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.<sup>232</sup>

### **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.

<sup>229</sup> 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.

<sup>230</sup> 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.

<sup>231</sup> Note commune n° 4-2014

<sup>232</sup> 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 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.

**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. <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 <input type="checkbox"/> 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%
<b>Rémunérations et revenus servis aux</b>	<b>Taux de la RS</b>	<b>Taux de la RS</b>

personnes résidentes ou établies à l'étranger	sans prise en charge	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%

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** <sup>233</sup>:

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 :  $3.528 \text{ D} + 1058,400 \text{ D} = 4586,400 \text{ D}$

## **Section 2 La redevance de compensation et la contribution conjoncturelle**

### **2.1. La redevance de compensation** <sup>234</sup>

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 :

<sup>233</sup> Texte n° DGI 2009/46\_NOTE COMMUNE N° 18/2009

<sup>234</sup> Voir commentaire loi de finances 2014 et Note commune N°3 / 2014 et Note commune N°12/ 2014

- la redevance est due au taux de 1% sur le revenu annuel net, quelque soit son régime fiscal, dépassant 20.000 dinars avec un maximum de 2.000 dinars par an ;
- la redevance est recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu ; elle est donc payée dans le cadre de la déclaration de l'impôt sur le revenu. ;
- la redevance fait l'objet d'une retenue à la source pour les traitements, les salaires et les pensions dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que la retenue à la source au titre des traitements, salaires et pensions.

L'article 77 de la loi n°2013-54 du 30 décembre 2013, portant loi de finances pour l'année 2014 a :

1- clarifié le champ d'application de la redevance de compensation exigible par les personnes physiques au taux de 1% du revenu annuel net qui dépasse 20.000 dinars en précisant qu'elle s'applique au revenu annuel net imposable déduction faite de l'impôt exigible auquel s'ajoutent les revenus exonérés, les revenus situés hors champ d'application de l'impôt ainsi que les revenus soumis à un régime fiscal particulier,

2- généralisé la retenue à la source au titre de la redevance de compensation à tous les montants soumis à la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu.<sup>235</sup>

3- exclu de l'application de ladite redevance :

- les montants revenant aux personnes non résidentes non établies,
- la plus value immobilière et la plus value provenant de la cession des titres.

#### **Exemple :**

Supposons qu'une entreprise ait conclu avec une personne physique exerçant une activité soumise à la TVA un contrat de location de son siège social pour un montant annuel de 60.000 D soit, 5.000D TTC mensuellement.

Dans ce cas, l'assiette de la retenue à la source au titre de la redevance est déterminée comme suit :

---

**Retenue à la source due sur le montant brut des loyers:  $60.000 \text{ D} \times 15\% = 9.000 \text{ D}$**

**Taxe sur la valeur ajoutée due sur les loyers :  $60.000 \text{ D} - (60.000 \text{ D} \times 100) = 9.152,542 \text{ D}$**

**Montants nets après déduction de la retenue à la source et de la TVA :  $60.000 \text{ D} - (9.000 \text{ D} + 9.152,542 \text{ D}) = 41.847,458 \text{ D}$**

---

Dans ce cas, et étant donné que le montant net des loyers dépasse 20.000 D, la retenue à la source au titre de la redevance au taux de 1% est due, même si les montants payés mensuellement sont inférieurs à 20.000 D, et ce, comme suit :

Montant de la retenue à la source dû au titre de la redevance :  $41.847,458 \text{ D} \times 1\% = 418,474 \text{ D}$  soit 34,872 mensuellement ( 418,474 D)

## **2.2. contribution conjoncturelle exceptionnelle au profit du budget de l'Etat de l'année 2014.**

Voir commentaire loi de finances 2015 et Note commune N°19/ 2014

<sup>235</sup> Sur la base de ce qui précède, les loyers, les honoraires, les commissions, les revenus de capitaux mobiliers, les jetons de présence, les montants en contrepartie des prestations de services ou de l'acquisition de biens qui dépassent 20.000 dinars, après déduction de la retenue à la source exigible selon les taux prévus par les articles 52 et 53 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés et après déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, sont soumis à la retenue à la source au taux de 1% au titre de ladite redevance

# Chapitre 8 : Liquidation annuelle de l'IS et de l'IRPP

## Section 1: Les retenues à la source

Voir chapitre précédent

## Section 2: Les acomptes provisionnels

### 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, les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et les personnes physiques soumises à l'impôt sur 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.

### 2.2. Base et taux des acomptes provisionnels

#### 2.2.1. 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 25 juin,
- 30% du forfait annuel à payer avant le 25 septembre, et
- 30% du forfait annuel à payer avant le 25 décembre.

#### 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 ou 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 :  $240.000D \times 30\% = 72.000D$

**2.2.3.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.

**2.2.4.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****3.1. L'avance de 10% sur certaines importations de produits de consommation**

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...).

**3.2. L'avance payée par les sociétés de personnes**

Voir chapitre suivant

### **3.3. 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 gros 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 bénéfices industriels et commerciaux ou sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie des bénéfices 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.

### **3.4. Imputation des avances**

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

## **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 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

### **4.1. Paiement de l'IS**

#### **4.1.1. 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%.

##### **4.1.1.1. 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 sur les sociétés au taux de 25%.

##### **4.1.1.2. Le taux 20%**

Le taux de l'IS est réduit à 20%, et ce, pendant 5 ans pour les sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la côte de la bourse des valeurs mobilières de Tunis à un taux d'ouverture au public d'au moins 30%.<sup>236</sup>

<sup>236</sup> La proportion de l'ouverture du capital au public de 30% s'applique au montant global du capital. C'est ainsi que dans le cas d'une introduction accompagnée d'augmentation de capital, le taux de 30% s'apprécie par rapport -

- au montant global du capital, y compris celui augmenté,  
- au nombre total des droits de vote existants dans la société.

En vertu du règlement général de la bourse des valeurs mobilières de Tunis approuvé par l'arrêté du ministre des finances du 13 février

La même réduction s'applique aux sociétés dont les actions ordinaires sont inscrites à la côte de la bourse avec un taux d'ouverture au public inférieur à 30% et qui procèdent à l'ouverture de leur capital au public à un taux additionnel au moins égal à 20% avec un taux global d'au moins 30%.

L'article 25 de la loi n°2014-54 du 19 août 2014 portant loi de finances complémentaire pour l'année 2014, en remplaçant la date du « 31 décembre 2014 » prévue par l'article premier de la loi n° 29-2010 du 7 juin 2010 relative à l'encouragement des entreprises à l'introduction de leurs actions à la bourse par la date du « 31 décembre 2019 » a prorogé la période pour le bénéfice du taux réduit de l'impôt sur les sociétés, pour les sociétés qui s'introduisent en bourse.

#### 4.1.1.3. 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 au paragraphe V de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS sous réserve des mêmes conditions et mêmes exceptions prévues au même paragraphe et ce, pour les bénéfices réalisés à partir du 1er janvier 2014 y compris les bénéfices exceptionnels prévus par le paragraphe I bis de l'article 11 du code et selon les mêmes conditions <sup>237</sup>.

#### 4.1.1.4. 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 crédits<sup>238</sup>,
  - 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 (SICAF, SICAR),
  - Compagnies d'assurance et de réassurance, à l'exception des sociétés exerçant dans le domaine du courtage en assurance et des sociétés ayant la qualité d'agent d'assurance,
  - Sociétés de recouvrement de créances.
- 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,

1997 tel que modifié par l'arrêté du 9 septembre 1999, le terme public désigne les actionnaires détenant individuellement au plus 0,1% du capital.

<sup>237</sup>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.

<sup>238</sup> Loi n°2001-65 du 10 juillet 2001 relative aux établissements de crédit telle que modifiée et complétée par la loi n°2006-19 du 2 mai 2006

- Entreprises exerçant dans le secteur de raffinage du pétrole et de vente des produits pétroliers en gros.

#### 4.1.2. 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%.
- 0,1% du chiffre d'affaires dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% 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.

Le minimum d'impôt 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.

### 4.2. Paiement de l'IRPP

#### 4.2.1. Barème d'imposition

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 :

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 %	-

#### 4.2.2. 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, 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.
- 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.

# Chapitre 9 : Régimes fiscaux spéciaux

## Section 1: Régime fiscal d'intégration des résultats

### 1.1. Présentation générale du régime fiscal d'intégration des résultats

Le régime fiscal d'intégration des résultats permet, sous certaines conditions, à une société appelée « société mère » de se substituer à d'autres sociétés appelées sociétés membres pour le paiement de l'IS sur la base d'un résultat d'ensemble tenant compte d'une compensation des résultats bénéficiaires et déficitaires enregistrés par toutes les sociétés.

### 1.2. Conditions d'éligibilité au régime de l'intégration des résultats

Conformément aux dispositions de l'article 49 bis du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, le bénéfice du régime de l'intégration des résultats est subordonné à la satisfaction de certaines conditions:

#### 1.2.1. Conditions incombant à la société mère

- La participation de la société mère dans le capital des sociétés membres au régime de l'intégration des résultats ne doit pas être inférieure à 75% que cette participation soit directe ou indirecte.
- La société mère doit être cotée à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis, sinon, elle doit s'engager à introduire ses actions à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis dans un délai ne dépassant pas la fin de l'année qui suit celle de l'entrée en vigueur du régime de l'intégration des résultats. Ce délai peut être prorogé d'une année par décision du Ministre des Finances sur la base d'un rapport motivé du Conseil du Marché Financier.

#### Modalités de calcul du taux de participation

Pour la détermination du taux minimum de participation fixé à 75%, la détention du capital doit être envisagée au double point de vue:

- des droits à dividendes<sup>239</sup>
- des droits de vote<sup>240</sup>

Le taux de 75%<sup>241</sup> peut être détenu par la société mère d'une manière directe ou indirecte. Dans pareil cas, le pourcentage de détention est déterminé par une opération de multiplication des différents pourcentages au niveau de la chaîne des participations.

#### **Exemple**

Supposons qu'une société « A » possède 450 actions dans le capital d'une société « B » dont le capital est divisé en 1000 actions et 600 actions dans le capital d'une société « C » dont le capital est divisé en 800 actions.

Si l'on suppose que la société « C » possède 500 actions dans le capital de la société « B » le taux de participation de la société mère « A » au capital desdites sociétés sera déterminé comme suit :

- 1- Taux de participation de la société « A » dans le capital de la société « B » :  $450/1000 = 45\%$
- 2- Taux de participation de la société « A » dans le capital de la société « C » :  $600/800 = 75\%$
- 3- Taux de participation de la société « C » dans le capital de la société « B » :  $500/1000 = 50\%$
- 4- Taux de participation de la société « A » dans le capital de la société « B » de façon indirecte :

<sup>239</sup> **Du point de vue droit à dividendes**

T =  $\frac{\text{nombre d'actions détenues qui confèrent un droit à dividendes}}{\text{Nombre total des droits à dividendes}}$

<sup>240</sup> **Du point de vue droit de vote**

T =  $\frac{\text{nombre d'actions détenues qui confèrent un droit de vote}}{\text{Nombre total des droits de vote}}$

<sup>241</sup> La société mère est tenue de conserver le taux de participation de 75% durant toute la période concernée par l'intégration des résultats

$[(\text{taux de participation de la société « A » dans la société « C »}) \times (\text{taux de participation de la société « C » dans la société « B »})]$  c'est-à-dire :  $75\% \times 50\% = 37,5\%$

C'est ainsi que la participation totale de la société « A » dans le capital de la société « B » est égale à la participation directe + la participation indirecte soit :  $45\% + 37,5\% = 82,5\%$

Ainsi les deux sociétés « B » et « C » peuvent faire partie du groupe et intégrer leurs résultats avec ceux de la société « A ».

### 1.2.2. Conditions incombant aux sociétés concernées par l'intégration des résultats

Les sociétés concernées par l'intégration des résultats doivent :

- être établies en Tunisie<sup>242</sup> ;
- être soumises à l'impôt sur les sociétés<sup>243</sup> ;
- avoir les mêmes dates d'ouverture et de clôture de l'exercice;
- avoir des comptes certifiés par un commissaire aux comptes.<sup>244</sup>

### 1.3. Entré dans le régime de l'intégration

Le régime de l'intégration des résultats est accordé sur autorisation du Ministre des Finances ou de toute personne déléguée par le Ministre des Finances à cet effet, sur la base d'une demande écrite de la société mère, accompagnée de l'accord des autres sociétés, de l'engagement susvisé, et d'un état détaillé selon un modèle établi par l'administration fiscale.

Le régime susvisé prend effet à compter des résultats de l'année au cours de laquelle l'autorisation a été accordée et s'applique pour une durée minimale de cinq ans à compter de l'année de son entrée en vigueur, renouvelable par tacite reconduction pour des périodes égales chacune à cinq ans.

### 1.4. Détermination du résultat consolidé

#### 1.4.1. Détermination des résultats individuels réalisés par les sociétés membres du groupe

##### 1.4.1.1. Principe

Chaque société membre du groupe y compris la société mère, continue à déterminer ses propres résultats fiscaux selon les règles de droit commun comme si elle ne faisait pas partie du groupe .

##### 1.4.1.2. Traitement particulier des déficits ainsi que des amortissements réputés différés

Ne sont pas admis en déduction pour la détermination du résultat intégré soumis à l'impôt, les déficits ainsi que les amortissements réputés différés en périodes déficitaires enregistrés par les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats au titre des années antérieures à l'année d'entrée en vigueur dudit régime. Lesdits déficits et amortissements sont déductibles conformément aux dispositions prévues par le code de l'IRPP et de l'IS des résultats de la société qui les a enregistrés.

##### 1.4.1.3. Exception au principe d'imposition des intérêts non Décomptés

Ne sont pas pris en considération pour la détermination du bénéfice imposable desdites sociétés, les intérêts **non décomptés** sur les sommes déposées dans les comptes courants des sociétés entre elles.

#### 1.4.2. Détermination du résultat intègre soumis à l'impôt sur les sociétés

##### 1.4.2.1. Centralisation des résultats des différentes sociétés du groupe

Le résultat intégré est constitué par la somme des résultats nets réalisés par la société mère et les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats, retraités conformément aux dispositions de l'article 49 du code de l'IRPP et de l'IS pour déterminer le résultat d'ensemble net imposable.

##### 1.4.2.2. Cas particulier des résultats des sociétés soumises à un taux d'IS inférieur à 25% ou au minimum d'IS

Les résultats des sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats soumises à l'impôt sur les sociétés à des taux différents du taux d'imposition de la société mère sont pris en compte dans le résultat intégré dans la limite d'une quote-part égale au rapport entre le taux différent et le taux d'imposition de la société mère.

<sup>242</sup> les résultats réalisés par les filiales établies en dehors de la Tunisie ne sont pas concernés par le régime d'intégration des résultats

<sup>243</sup> ce qui exclut les sociétés de personnes et assimilées

<sup>244</sup> Quelque soit leur forme juridique et indépendamment du fait qu'elles soient soumises ou non à cette obligation dans le cadre du code des sociétés commerciales

Pour les sociétés bénéficiaires du droit à déduction des bénéfices provenant de l'exploitation ou du droit à déduction des bénéfices réinvestis conformément à la législation en vigueur donnant lieu à l'exigibilité de l'impôt minimum, leurs bénéfices sont pris en considération dans la limite d'une quote-part égale au rapport entre l'impôt minimum précité et le taux d'imposition de la société mère.

La quote-part à intégrer est donc déterminée selon la formule suivante :

$$\text{Résultat à intégrer} = \frac{\text{Résultat individuel} \times \text{Taux différent de l'IS ou minimum d'IS}}{\text{Td'imposition de la société mère}}$$

#### 1.4.2.3. Opérations de retraitement du résultat d'ensemble

Pour la détermination du résultat intégré soumis à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société mère :

1. Sont admises en déduction, les créances consenties entre les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats et abandonnées après l'entrée en vigueur dudit régime.
2. Sont réintégrées les provisions constituées après l'entrée en vigueur du régime de l'intégration des résultats au titre des créances douteuses entre les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats, et ayant été déduites pour la détermination du bénéfice imposable de la société qui les a constituées conformément aux dispositions des articles 12 et 48 du code de l'IRPP et de l'IS.
3. Sont réintégrés les bénéfices réinvestis entre les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats après l'entrée en vigueur dudit régime et ayant été déduits des résultats de la société ayant souscrit et libéré lesdits bénéfices, sauf dans le cas d'utilisation effective par la société bénéficiaire des sommes souscrites dans son capital et libérées pour la réalisation d'investissements au sein d'elle-même (la société bénéficiaire de la souscription justifie l'emploi des bénéfices réinvestis dans la réalisation d'un investissement physique au sein d'elle-même).

A cet effet, la société mère est tenue de produire à l'appui de la déclaration des résultats intégrés un état indiquant le montant des sommes souscrites et libérées et les investissements réalisés par la société bénéficiaire de la souscription.

Pour les sociétés dont les résultats à intégrer ont été pris en considération dans la limite du rapport entre le taux réduit de l'IS ou le minimum d'IS par rapport au taux d'imposition de la société mère, les retraitements susvisés se feront suivant le même rapport.

#### 1.5. Liquidation et paiement de l'impôt sur les sociétés

La société mère se substitue à toutes les autres sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats pour le paiement de l'impôt sur les sociétés et des acomptes provisionnels sur la base des résultats intégrés. Toutes les autres sociétés demeurent solidaires avec la société mère au paiement de l'impôt sur les sociétés, et ce, dans la limite du montant de l'impôt qui serait dû sur les résultats réalisés par elles comme si elles n'étaient pas concernées par le régime des résultats intégrés.

L'impôt sur les sociétés est liquidé sur la base des résultats intégrés tels que déterminés conformément aux dispositions de l'article 49 quater du code de l'IRPP et de l'IS. Toutefois, l'IS ainsi liquidé ne peut être inférieur au minimum d'impôt prévu au paragraphe II de l'article 49 du présent code liquidé sur la base du chiffre d'affaires total des sociétés concernées par l'intégration des résultats.

Sont imputables, sur l'impôt sur les sociétés dû par la société mère sur la base des résultats intégrés, les retenues à la source et les avances supportées par les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats, ainsi que les acomptes provisionnels dus par la société mère sur la base de l'impôt sur les sociétés au titre des résultats intégrés et les acomptes provisionnels payés par les sociétés pendant l'année d'entrée en vigueur du régime de l'intégration des résultats.

Est aussi imputable l'excédent des retenues à la source, des avances et des acomptes provisionnels enregistré par les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats avant l'entrée en vigueur dudit régime.

## 1.6. Obligations des sociétés concernées par le régime d'intégration des résultats

### 1.6.1. Obligations déclaratives à la charge de la société mère et relatives au régime d'intégration des résultats

#### **Déclaration annuelle de l'IS**

La société mère doit souscrire et déposer la déclaration annuelle des bénéfices sur la base des résultats d'ensemble réalisés par le groupe.

Cette déclaration doit obligatoirement faire mention des références des quittances des déclarations annuelles déposées pour ordre par les sociétés membres y compris la société mère (date et numéro) et doit être accompagnée des documents cités par l'article 49 sexies du code de l'IRPP et de l'IS.

#### **Déclaration des acomptes provisionnels**

La société mère reste tenue de souscrire et de déposer les déclarations des acomptes provisionnels sur la base de l'IS dû sur le résultat d'ensemble et ce, à partir de la deuxième année concernée par le régime d'intégration des résultats.

#### **Attestation d'introduction en bourse**

La société mère doit déposer auprès du centre ou du bureau de contrôle des impôts compétent, une attestation prouvant son introduction à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis, et ce, dans un délai ne dépassant pas la fin du troisième mois de la deuxième année qui suit celle de l'entrée en vigueur du régime de l'intégration des résultats ou de la troisième année dans le cas de prorogation du délai

### 1.6.2. Obligations déclaratives à la charge de toutes les sociétés concernées par le régime d'intégration des résultats

#### **Déclarations annuelles**

Les sociétés concernées par le régime d'intégration des résultats y compris la société mère, sont tenues pendant toute la période dudit régime de déposer les déclarations prévues par le code de l'IRPP et de l'IS, et notamment, la déclaration annuelle des résultats mais sans paiement de l'impôt sur les sociétés.

#### **Déclarations relatives aux acomptes provisionnels**

Les sociétés concernées par le régime d'intégration des résultats ne sont pas tenues de déposer les déclarations relatives aux acomptes provisionnels dus sur la base de leurs déclarations annuelles .

Cependant, ces dernières demeurent tenues de déposer les déclarations relatives aux acomptes provisionnels dus durant l'année d'entrée en vigueur du régime d'intégration des résultats.

Les comptes des sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats sont soumis au contrôle d'un commissaire aux comptes durant toute la période concernée par l'application dudit régime

#### **Autres obligations déclaratives**

Dès lors que le régime d'intégration des résultats, ne concerne que l'impôt sur les sociétés, toutes les sociétés concernées par ledit régime restent tenues de respecter toutes les autres obligations déclaratives et notamment les déclarations mensuelles comme si elles ne faisaient pas partie du groupe.

Il peut être mis fin au régime à la fin de toute période de cinq ans, sur la base d'une demande présentée par la société mère au Ministre des finances ou à la personne déléguée par le Ministre des Finances à cet effet, et ce, au plus tard, à la date du dépôt des déclarations des résultats de l'année qui suit la dernière année de toute période concernée par l'intégration des résultats.

## 1.7. Sortie du régime d'intégration des résultats

### 1.7.1. Conséquences de la sortie du régime de l'intégration des résultats

#### 1.7.1.1. Conséquences sur l'impôt sur les sociétés

La sortie d'une société du régime d'intégration des résultats ou la renonciation par la société mère audit régime avant l'expiration de la période de 5 ans, engendre le paiement de la différence entre :

- l'impôt dû sur les bénéfices réalisés par la société en question au titre de chaque année concernée par le régime d'intégration des résultats tels qu'ils ont été déterminés sur les déclarations annuelles déposées; et
- sa part dans l'impôt payé par la société mère sur la base du résultat d'ensemble au titre de la même période. Cette différence d'impôt sera majorée des pénalités exigibles.

### 1.7.1.2. Conséquences sur les acomptes provisionnels

Du fait que la sortie du groupe entraîne la régularisation de l'impôt sur les sociétés pour les sociétés ayant quitté le groupe, ces dernières ne seront pas tenues de régulariser leur situation à l'égard des déclarations des acomptes provisionnels dont elles ont été dispensées pendant la période concernée par l'intégration des résultats.

### 1.7.1.3. Conséquences sur les déficits enregistrés au niveau des résultats intégré

#### **En cas de sortie d'une ou de plusieurs sociétés :**

Les sociétés qui quittent le régime d'intégration des résultats perdent définitivement le report des déficits enregistrés au titre des exercices concernés par le régime d'intégration des résultats et non encore déduits du résultat intégré .

Néanmoins, le report desdits déficits continue au niveau du résultat d'ensemble à déclarer par la société mère et ce, dans les limites et conditions prévues par la législation en vigueur

#### **En cas de renonciation au régime par la société mère :**

Lorsqu'il est mis fin au régime d'intégration des résultats, avant l'expiration de la période des cinq ans, le déficit enregistré au niveau du résultat d'ensemble est transmis définitivement à la société mère, les autres sociétés ne peuvent se prévaloir d'aucun report déficitaire provenant des exercices concernés par le régime d'intégration des résultats.

### 1.7.2. Délais de reprise

Dans tous les cas de sortie du régime d'intégration des résultats, avant l'expiration de la période de cinq ans, les délais de reprise pour toutes les années concernées par ledit régime commencent à courir à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la sortie au régime.

### 1.7.3. Cas de non remise en cause du régime d'intégration des résultats

Dans certains cas, la sortie du régime d'intégration des résultats n'engendre aucune conséquence pour les résultats réalisés par les sociétés sortantes au titre de la période concernée par ledit régime; il s'agit des :

#### **Sociétés dont les résultats ont été intégrés après l'entrée en vigueur du régime :**

Les sociétés qui remplissent les conditions pour le bénéfice du régime d'intégration des résultats après son entrée en vigueur, ne sont pas considérées comme ayant quitté le groupe avant l'expiration de la période de cinq ans dans la mesure où la société mère décide de mettre fin au régime d'intégration des résultats après cinq ans de son entrée en vigueur .

#### **Opérations de fusion entre sociétés membres du groupe**

La sortie d'une société concernée par le régime d'intégration des résultats suite à une opération de fusion avec une autre société concernée par le même régime ne constitue pas un cas de sortie donnant lieu à la remise en cause du régime d'intégration des résultats pour la société absorbée .

## Section 2 : Régime fiscal des sociétés de personnes et assimilés

### 2.1. 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.

## 2.2. 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.

## 2.3. 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.

## 2.4. Obligations des sociétés fiscalement transparentes

### 2.4.1. 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.

### 2.4.2. 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.

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.

### 2.5. 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.

### 2.6. 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

### 3.1. 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 des entreprises indépendantes, la minoration des bénéfices découlant de l'adoption de ces règles différentes est réintégrée dans les résultats de ladite entreprise. »<sup>245</sup>

### 3.2. 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.
- 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.

#### 3.2.1. Les liens de dépendance

##### 3.2.1.1. 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.

##### 3.2.1.2. Dépendance de fait

La note commune n° 33-2010 distingue deux situations de dépendances de fait :

<sup>245</sup> 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.

- 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 Français<sup>246</sup>, 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.* »<sup>247</sup>

### 3.2.2. Existence d'un transfert de bénéfices ayant entraîné une minoration de l'impôt dû

#### 3.2.2.1. 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.**

#### 3.2.2.2. 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 ;
- 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

<sup>246</sup> CE 9<sup>ème</sup> sous section, 18 mars 1994, n° 68799, SA Sovemarco-Europe, Revue de jurisprudence fiscale, 5/1994, n°532, P 290

<sup>247</sup> 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.

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.

### 3.3. Répression des transferts de bénéfices

En principe, la répression du transfert de bénéfice permet à l'administration fiscale d'imposer les manques à gagner. 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.<sup>248</sup> »

En outre, les sommes redressées par l'administration fiscale peuvent être qualifiés de revenus distribués.

---

<sup>248</sup> 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.

---

---

---

---

---

# ***TITRE 3 : TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE***

---

---

# Chapitre premier : Champ d'application de la TVA

## SECTION 1. Les opérations imposables à la TVA

### 1.3. Les opérations imposables par nature

En vertu de l'article premier du code de TVA, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, quels qu'en soient les buts ou les résultats, les affaires faites en Tunisie quels qu'en soient les buts ou les résultats et revêtant le caractère industriel, artisanal<sup>249</sup>, ou relevant d'une profession libérale, ainsi que les opérations commerciales autres que les ventes<sup>250</sup>

Cette taxe s'applique quels que soient :

- le statut juridique des personnes qui interviennent pour la réalisation des opérations imposables ou leur situation au regard de tous autres impôts ;
- la forme ou la nature de leur intervention et le caractère habituel ou occasionnel de celle-ci.

La notion d'affaires désigne toute transaction à titre onéreux «qui met en présence deux personnes juridiquement distinctes et qui entraîne pour chacune d'entre elles des obligations réciproques».

### 1.4. Les opérations imposables par détermination de la loi

<sup>249</sup> Dans une prise de position (986) du 20 mai 2015, la DGELF a précisé qu'une entreprise de production d'articles en verre soufflé ayant obtenu une attestation de dépôt d'une déclaration d'investissement auprès de l'APII ne peut pas prétendre au bénéfice des avantages accordés au secteur de l'artisanat. Toutefois, au cas où elle acquiert la qualité d'une entreprise artisanale auprès des services de l'office de l'artisanat, elle peut bénéficier dans ce cas des avantages accordés à l'industrie artisanale et appliquer sur ses ventes en articles d'artisanat une TVA au taux de 6%, sous réserve de satisfaire aux conditions suivantes :

- Son activité doit figurer parmi la liste des activités artisanales prévues par le décret n° 2005-3078 du 29 novembre 2005,
- Son activité doit être essentiellement manuelle et le recours au matériel mécanique doit être limité et à faible rendement,
- Ne pas recourir à des procédés de travail automatisés,
- Le dirigeant technique de l'entreprise artisanale doit être titulaire d'un certificat de qualification professionnelle.

<sup>250</sup> Les opérations commerciales autres que les ventes comportent plusieurs opérations.

- a) Les prestations de services
- b) Les opérations de locations
- c) Les opérations de commission, de courtages et d'intermédiation
- d) Les services et prestations de banque
- e) Les travaux à façon
- f) Le transport
- g) La promotion immobilière

#### 1.4.1. Les importations ;

Sont soumises à la TVA, toutes les importations quels que soient le produit, le statut de l'importateur (personne physique ou morale, commerçant ou non commerçant, assujéti ou non assujéti...) ou la destination du produit (revente après transformation ou en l'état, consommation personnelle, etc...).

La TVA est due à l'importation nonobstant le régime des produits similaires locaux (exemple : les produits agricoles qui sont hors champ d'application de la TVA en régime intérieur et soumises à la TVA à l'importation) et l'imposition à l'importation s'applique indifféremment aux biens neufs ou d'occasion, avec ou sans paiement et même s'il n'y a pas transfert de propriété.

La TVA s'applique à l'importation pour certains produits exonérés en marché intérieur lorsque la disposition instituant l'exonération ne traite que la production et/ou la vente du produit.

#### 1.4.2. Les reventes en l'état

- Effectuées par les concessionnaires de biens d'équipement industriels et de biens d'équipement de travaux publics ;
- Effectuées par les commerçants grossistes en matériaux de construction ; et les commerçants grossistes exerçant dans d'autres secteurs et qui approvisionnent d'autres commerçants revendeurs ;
- Effectuées par les commerçants détaillants qui réalisent un chiffre d'affaires annuel global égal ou supérieur à 100 000 dinars. Ce seuil couvre toutes les ventes quel que soit leur régime fiscal<sup>251</sup>. Toutefois, Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée lors de la vente par les commerçants détaillants, les produits alimentaires, les médicaments, les produits pharmaceutiques et les produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix.

#### 1.4.3. La présentation commerciale <sup>252</sup> des produits autres qu'agricoles ou de la pêche;

#### 1.4.4. La vente de lots effectuée par les lotisseurs immobiliers<sup>253</sup> ;

#### 1.4.5. Les travaux immobiliers<sup>254</sup> ;

#### 1.4.6. La vente d'immeubles ou de fonds de commerce effectuée par les personnes qui, habituellement, achètent ces biens en vue de leur revente;<sup>255 256</sup>

<sup>251</sup> Cette limite comprend :

- les ventes des produits soumis à la TVA ;
- les ventes des produits exonérés de ladite taxe en vertu du tableau "A" annexé au code de la TVA ou de tout autre texte ;
- les ventes réalisées à l'exportation ;
- les ventes en régime suspensif ;
- les ventes de produits non soumis à la TVA au stade du détail, en application des dispositions de l'article 43 de la loi de finances pour la gestion 1996 à savoir les produits alimentaires, les médicaments, les produits pharmaceutiques et les produits soumis à l'homologation administrative des prix tels que prévus par le décret n° 95-1142 du 28 juin 1995

<sup>252</sup> La présentation commerciale est le fait de donner à un produit sa forme, son emballage définitif sous lequel il est livré au consommateur.

<sup>253</sup> Sont considérés comme des lotisseurs immobiliers les personnes qui procèdent au lotissement et à la vente de terrains leur appartenant quelle que soit l'origine du terrain : acquis à titre onéreux ou à titre gratuit, acquis entre vif ou par décès.

<sup>254</sup> Les travaux immobiliers englobent tous les travaux de bâtiment exécutés par les différents corps du métier qui participent à la construction, les travaux publics. Relèvent aussi des travaux immobiliers, les travaux accessoires et préliminaires à des travaux immobiliers proprement dits.

<sup>255</sup> L'article 1er de la loi n° 90-17 du 26 février 1990 a défini le promoteur immobilier comme étant toute personne physique ou morale qui, en vue de la vente ou de la location, réalise à titre habituel ou professionnel et conformément à la réglementation en vigueur :

- des opérations de lotissement et d'aménagement de terrains destinés principalement à l'habitat ;
- des opérations de construction ou de rénovation d'immeubles individuels, semi-collectifs ou collectifs à usage d'habitation, commercial, professionnel ou administratif.

**1.4.7. Les affaires portant sur la consommation sur place ;****1.4.8. Les livraisons à soi-même d'immobilisations corporelles par les assujettis.**

La livraison à soi même est imposable par détermination de la loi dans la mesure où les deux conditions suivantes se trouvent remplies :

- Elle doit porter sur des immobilisations corporelles ; (la livraison à soi même de service n'est pas soumise à la TVA)
- Elle doit être réalisée par un assujetti ;

**1.4.9. Les livraisons de biens autres qu'immobilisations corporelles que les assujettis se font à eux-mêmes pour leurs propres besoins ou ceux de leurs diverses exploitations, dans la mesure où ces biens ne concourent pas à la réalisation d'opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée et qu'ils ne sont pas admis au bénéfice du droit à déduction. (Modifié art.83 LF 2002-101 du 17/12/2002).**

La TVA n'est donc pas exigée sur les livraisons à soi-même portant sur :

- des services ;
- des biens ou produits non exclus du droit à déduction et utilisés pour les besoins de l'exploitation ;
- des biens ou produits incorporés ou consommés à l'occasion de la fabrication de produits soumis à la TVA.

**1.5. Les produits, opérations et personnes imposables par option -**

Sont imposables à la TVA par option<sup>257</sup> :

- Les produits imposables par nature exonérés par la loi mais imposés sur option totale ou partielle dans les cas suivants :
  - produits et services exportés,
  - approvisionnement d'assujettis à la TVA en produits et services exonérés.
- Les produits et opérations situés hors du champ d'application de la TVA sur option globale.
- Les personnes éligibles au forfait BIC sur option à l'imposition à la TVA et corrélativement au régime réel en matière d'impôt sur le revenu.

## **Section 2 - Les assujettis**

---

**2.1. Les assujettis à titre obligatoire**

Sont assujettis obligatoires (de droit) et à ce titre soumis de plein droit à la taxe sur la valeur ajoutée :

<sup>256</sup> Est exonéré de la TVA la vente des immeubles bâtis à usage exclusif d'habitation, réalisée par les promoteurs immobiliers tels que définis par la législation en vigueur, ainsi que leurs dépendances y compris les parkings collectifs attenants à ces immeubles au profit des personnes physiques ou au profit des promoteurs immobiliers publics

<sup>257</sup> L'option peut être demandée à toute période de l'année. Elle est subordonnée à la souscription par l'intéressé d'une déclaration d'option au Centre ou au Bureau de Contrôle des Impôts dont dépend l'activité.

Elle prend effet au premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle est acceptée.

Elle couvre obligatoirement une période expirant le 31 décembre de la quatrième année qui suit celle au cours de laquelle elle a pris effet.

Elle est renouvelable par tacite reconduction par périodes de quatre ans sauf dénonciation trois mois avant l'expiration de chaque période.

1. Les personnes physiques ou morales qui réalisent des opérations imposables, dans les conditions de l'article 1er du code de la TVA, sauf les personnes physiques imposées selon le régime du forfait d'impôt BIC.
2. Les entreprises dépendantes d'entreprises assujetties quelle que soit leur forme juridique.

Est considérée comme placée sous la dépendance d'une autre entreprise ou effectivement dirigée par elle, toute entreprise, dans laquelle directement ou par personnes interposées, cette autre entreprise exerce en fait le pouvoir de décision. Il en est de même d'une entreprise dans laquelle une autre entreprise, directement ou par personnes interposées exerce des fonctions comportant le pouvoir de décision ou possède, soit une part prépondérante dans le capital, soit la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées d'associés ou d'actionnaires.

Il en est également ainsi lorsque le siège de l'entreprise dirigeante est situé hors de Tunisie, ou lorsque celle-ci n'assume qu'un rôle de gestion et n'exploite personnellement aucun établissement industriel ou commercial.

Sont réputées personnes interposées au sens de ce qui précède tant le propriétaire, les gérants et administrateurs, les directeurs et employés salariés de l'entreprise dirigeante, que le père et la mère, enfants et descendants, conjoint du propriétaire, des gérants, des administrateurs ou directeurs de ladite entreprise subordonnée.

3. Les entrepositaires et les marchands en gros de boissons alcoolisées, de vins et de bières.

## 2.2. Les assujettis par option

### 2.2.1. Types d'option :

- L'option pour l'assujettissement des activités hors du champ de la TVA qui est nécessairement globale.
- L'option pour l'assujettissement des produits et opérations exonérés qui peut être totale ou partielle c'est-à-dire ciblée par les personnes qui réalisent des opérations à l'exportation ou approvisionnent des assujettis.

### 2.2.2. Modalités de l'option

L'option s'exerce par simple demande déposée au centre ou bureau de contrôle des impôts dont relève le redevable.

L'option peut être demandée à toute période de l'année. Elle est subordonnée à la souscription par l'intéressé d'une déclaration d'option qui se présente sous la forme d'une simple demande au centre ou au bureau de contrôle des impôts compétent.

L'option est faite par période de quatre ans expirant le 31 décembre de la quatrième année qui suit celle au cours de laquelle elle a pris effet.

Elle est renouvelable par tacite reconduction par période de 4 ans et ne peut être dénoncée que trois mois au plus tard avant l'expiration de chaque période de quatre ans.

### 2.2.3. Effets et conséquences de l'option -

A l'acceptation de la déclaration d'option par le centre ou le bureau de contrôle, le contribuable devient de droit assujetti à la TVA et de ce fait bénéficie d'un crédit de départ de TVA sur les immobilisations et stocks ouvrant droit à déduction à la date d'effet de l'option.

L'option met à la charge du contribuable toutes les obligations fiscales et comptables qui pèsent sur les assujettis.

L'option à la TVA d'un forfaitaire le place, dans le régime réel d'imposition sur les revenus.

## 2.3. Les assujettis partiels

Deux types d'assujettis partiels :

- Les assujettis partiels en raison de leurs activités ;
- Les assujettis partiels en raison de l'exonération de certains produits commercialisés.

### 2.3.1. Les assujettis partiels en raison de leurs activités -

Alors que les assujettis par option pour des produits hors du champ d'application de la TVA sont nécessairement assujettis pour la totalité de leurs activités, les assujettis de droit ainsi que ceux qui réalisent des opérations exonérées de la TVA peuvent être partiellement assujettis, et disposer de deux secteurs distincts :

- ✓ L'un assujetti de droit ou par option,
- ✓ L'autre se trouvant non assujetti de droit.

Tel est par exemple le cas d'un prestataire qui exerce en même temps un commerce de détail (sans option à la TVA pour l'activité de commerce de détail) et dont le chiffre d'affaires global annuel des deux activités est inférieur à 100.000 dinars.

Les entreprises partiellement assujetties peuvent opter pour l'assujettissement total dans le cas où le secteur non assujetti est hors du champ. Mais, elles peuvent aussi conserver leur statut d'assujetti partiel.

Les entreprises qui réalisent des opérations assujetties de droit et d'autres exonérées peuvent opter pour l'assujettissement total ou partiel des opérations exonérées à l'exportation ou qui approvisionnent des assujettis en produits et services exonérés de la TVA.

### 2.3.2. Les assujettis partiels en raison de l'exonération de certains produits commercialisés

Lorsqu'une entreprise commercialise à la fois des produits soumis à la TVA et des produits exonérés relevant du tableau A ou exonérés en vertu du dernier alinéa de l'article 1 du code de la TVA, elle a le statut d'entreprise partiellement assujettie avec deux secteurs fiscaux d'activité -

- ✓ Le secteur des produits soumis dans lequel il convient d'intégrer, par option, les ventes de produits exportés y compris (par option) les produits exonérés du tableau A ainsi que les ventes en suspension de taxes,
- ✓ Le secteur des produits exonérés du tableau A, vendus sur le marché local.

**Les** entreprises qui approvisionnent des assujettis par des produits exonérés de droit peuvent opter partiellement ou totalement à l'assujettissement des produits exonérés qui approvisionnent des assujettis. Dans ce cas, les produits exonérés de droit deviennent soumis à la TVA par option au taux de 18% sauf application d'un autre taux spécifique au produit par ailleurs taxé à un autre stade.

### 2.4. Cas particulier : Les redevables par erreur

Il s'agit des personnes qui mentionnent, par erreur, la taxe sur la valeur ajoutée sur leurs factures ou tout document en tenant lieu, et ce, du seul fait de sa facturation.

Ces personnes ne sont redevables à ce titre que de la taxe ayant fait l'objet d'une mention ou d'une facturation.

Alors que la TVA mentionnée et facturée par erreur est due par celui qui l'a facturée à tort, elle reste non récupérable par le client assujetti qui l'a subie à tort (article 10 du code de la TVA).

Si la facturation de la TVA par un non assujetti le rend redevable de la TVA ainsi facturée par erreur, elle ne lui confère pas pour autant la qualité d'assujetti.

## Section 3 : Les activités se trouvant en dehors du champ d'application de la TVA

### 3.1. Activités hors champ

Se trouvent en dehors du champ d'application de la TVA :

- La production agricole interne<sup>258</sup>. En revanche, l'importation de produits agricoles est soumise à la TVA<sup>259</sup>.

<sup>258</sup> A l'exception de la production du maïs qui est taxable au taux de 6%

<sup>259</sup> sauf exonération prise par décret dans le cadre de l'article 8 du code de la TVA ainsi que l'importation de produits agricoles relevant du tableau A

- La représentation commerciale des produits agricoles ; <sup>260</sup>
- La viande fraîche et l'abattage des animaux ;
- Le commerce de détail dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 100.000 dinars ;
- Le commerce de gros de produits alimentaires.<sup>261</sup>
- La promotion immobilière pour les immeubles d'habitation acquise **par les personnes physiques ou les promoteurs immobiliers publics**.
- Syndicat de propriétaires d'immeubles

### **Conséquences des activités hors champ**

La TVA supportée par les secteurs se trouvant en dehors du champ d'application sur leurs achats n'ouvre, bien entendu, aucun droit à déduction.

Contrairement aux produits exonérés du tableau A qui peuvent donner lieu à une option partielle ou totale lorsque l'entreprise réalise des opérations d'exportation ou approvisionne des assujettis en produits et services exonérés de ladite taxe, les entreprises qui exercent des activités placées en dehors du champ d'application de la TVA **ne peuvent opter pour leur assujettissement que d'une façon globale pour l'ensemble des produits se trouvant hors du champ**.

## **Section 5 : La territorialité de l'impôt**

### **Principe**

Le principe de la territorialité de l'impôt rend une loi applicable à toutes les opérations réalisées sur un territoire donné. Les opérations réalisées en dehors de ce territoire échappent donc à l'imposition. En matière de TVA, le code a édicté des présomptions légales selon lesquelles une affaire est réputée faite en Tunisie :

- S'il s'agit d'une vente, lorsque celle-ci est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise en Tunisie ;
- S'il s'agit de toute autre opération, lorsque le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont utilisés ou exploités en Tunisie.

De même, une marchandise destinée à l'exportation est considérée comme livrée en Tunisie au regard d'un vendeur lorsque la déclaration d'exportation n'a pas été déposée au nom de celui-ci.

Enfin, une marchandise importée est considérée comme livrée en Tunisie dès lors qu'elle est livrée à une personne autre que celle dont le numéro d'identification en douane a été utilisé pour le dédouanement, ce qui exclut les cessions à quai réalisées avant dédouanement.

### **Apport de la note commune 27-2014**

Conformément aux dispositions de l'article 3 du code de la TVA, les services sont considérés réalisés en Tunisie et soumis, en conséquence, à la TVA lorsqu'ils sont utilisés ou exploités en Tunisie.

### **Pour les services de formation**

Du fait que les services de formation réalisés à l'étranger au profit de résidents ou d'établis en Tunisie sont utilisés à l'étranger, ils ne sont pas soumis à la TVA en Tunisie. En revanche, les services de formation réalisés en Tunisie restent soumis à la TVA conformément à la législation fiscale en vigueur nonobstant la qualité du bénéficiaire ; Par ailleurs, Il y a lieu de préciser que les opérations de formation à distance (via internet) réalisées au profit des personnes résidentes ou établies en Tunisie sont considérées comme étant des services consommés en Tunisie et sont, de ce fait, soumises à la TVA en Tunisie.

### **Les opérations de prospection et de recherche de marchés étrangers**

---

<sup>260</sup> La représentation commerciale des produits agricoles n'est pas soumise à la TVA qu'elle porte sur des produits locaux ou des produits étrangers et même lorsque le produit agricole étranger a subi la TVA à l'importation.

<sup>261</sup> commerce de détail de produits alimentaires est exonéré de TVA.

Les opérations de prospection et de recherche de marchés étrangers sont considérées comme étant des services utilisés en Tunisie et sont donc, soumis à la TVA en Tunisie conformément à la législation fiscale en vigueur.

**Pour les opérations de publicité**

Dans ce cas, l'identification des personnes consommatrices de la publicité est nécessaire pour déterminer le lieu de l'utilisation du service.

En effet, une publicité à laquelle un résident ou un établi en Tunisie peut accéder t reste soumise à la TVA.

Par contre, la publicité réalisée à travers la location d'espaces ou les affiches ou dépliantes à l'étranger n'est pas concernée par la TVA en Tunisie.

**Sur les opérations d'intermédiation**

Dans la mesure où les commissions ou les courtages sont payés en contrepartie d'un service d'intermédiation relatif à une opération d'exportation de produits ou de services à l'étranger ou à la mise en relation de non-résidents non établis ou en contrepartie d'une opération de négoce international, ils ne sont pas soumis à la TVA en Tunisie.

En revanche, les commissions ou les courtages payés en contrepartie d'une opération d'importation de biens ou de services ou en contrepartie de la mise en relation de personnes résidentes ou établies en Tunisie, restent soumis à la TVA en Tunisie.

**Pour les services des avocats**

Dans le cas où les services de l'avocat consistent à représenter son client auprès des tribunaux Etrangers, ils ne sont pas concernés par la TVA en Tunisie, du fait qu'ils sont utilisés à l'étranger.

Par contre, dans le cas où les prestations de l'avocat portent sur la réalisation d'études ou de consultations juridiques non liées à un contentieux auprès des tribunaux étrangers, la TVA reste exigible en Tunisie.

# Chapitre Deux : LA COLLECTE DE LA TVA

## Section 1 - Fait générateur et exigibilité

Le fait générateur peut être défini comme étant **l'événement qui fait naître une créance au profit du fisc.**

L'exigibilité est **l'événement qui rend exigible** une créance née au profit du fisc.

En outre, l'identification et la reconnaissance du fait générateur permet de déterminer le régime de taxation applicable à l'opération : taux et modalité de détermination de l'assiette en cas de changement de législation.

L'exigibilité détermine le mois au titre duquel l'opération imposable doit être déclarée et la TVA acquittée au fisc et par là même la date à partir de laquelle se décompte le délai de reprise (ou de prescription) qui permet à l'administration de vérifier la taxe due sur l'opération.

L'exigibilité et le fait générateur interviennent en même t moment. En revanche, il y a dissociation entre fait générateur et exigibilité en matière d'opérations visées aux paragraphes 5B et 6B ci-dessous<sup>262</sup>.

Aux termes de l'article 5 du code de la TVA, le fait générateur est déterminé en fonction de la nature de l'opération comme suit :

**1- Pour les importations**, par le dédouanement de la marchandise.

**2- Pour les ventes, par la livraison de la marchandise**<sup>263</sup>.

L'événement juridique est donc constitué par la mise de la marchandise à la disposition du client. Peu importe :

- qu'il y ait eu facturation immédiate ou que celle-ci serait établie postérieurement ;
- qu'il y ait eu paiement au comptant ou qu'il soit stipulé expressément ou tacitement que le paiement se ferait à terme.<sup>264</sup>

Toutefois, pour les ventes des biens immobiliers et de fonds de commerce visées au paragraphe II 7 de l'article 1 du code de TVA ainsi que pour leurs échanges, le fait générateur est constitué par l'acte qui constate l'opération ou à défaut par le transfert de propriété<sup>265</sup> ;

Dans une prise de position (2020) du 18 novembre 2005, la DGELF a précisé le fait générateur des revenus pour la promotion immobilière en matière de TVA est constitué par :

<sup>262</sup> Ainsi, la date d'exigibilité de la TVA au titre des opérations susvisées concernées par la retenue à la source ou pour les entreprises de travaux publics et de bâtiment effectuant des travaux pour le compte de l'Etat, des collectivités publiques locales, des établissements publics à caractère administratif, constituée par l'encaissement. En revanche, le fait générateur est constitué pour les prestations de services par la réalisation du service ou par l'encaissement du prix ou des acomptes lorsqu'il intervient antérieurement à la réalisation du service et pour les ventes, par la livraison de la marchandise.

<sup>263</sup> La livraison est définie par le code des obligations et des contrats dans son article 592 comme suit : «La délivrance a lieu lorsque le vendeur ou son représentant se dessaisit de la chose vendue et met l'acquéreur en mesure d'en prendre possession sans empêchement».

<sup>264</sup> Texte DGI 1988/409 du 22 juillet 1988

<sup>265</sup> Si le transfert de propriété a eu lieu à une date antérieure à celle de l'établissement du contrat ou de la promesse de vente (**DGI (0019) du 8 janvier 2014**).

- 1) la promesse de vente lorsqu'elle remplit les conditions de ventes prévues par l'article 580 du COC<sup>266</sup> ;
- 2) le contrat de vente ;
- 3) à défaut, le transfert de propriété.

**3- Pour les prestations de service**, par la réalisation du service ou par l'encaissement du prix ou des acomptes lorsqu'il intervient antérieurement à la réalisation du service ;

**Exemple** : Si le loyer n'est pas payé à l'échéance : Même non perçu, le loyer subira la TVA au titre du mois de son échéance. Il sera intégré dans la déclaration du mois qui suit l'échéance.<sup>267</sup>

**4- Pour les biens que les redevables se livrent à eux-mêmes**, par la première utilisation des biens ;

**5- Pour les travaux immobiliers**<sup>268</sup>, par l'exécution partielle ou totale de ces travaux. Toutefois :

a) La constatation du fait générateur ne peut être postérieure à la facturation totale. L'établissement des décomptes provisoires, de mémoires ou factures partiels rend exigible la taxe sur la valeur ajoutée;

b) Les entreprises de travaux publics et de bâtiment effectuant des travaux pour le compte de l'Etat, des collectivités publiques locales, des établissements publics à caractère administratif, acquittent la taxe sur la valeur ajoutée sur leurs encaissements afférents auxdits travaux. Dans ce cas, le fait générateur tel que prévu au § 3 de l'article 5 du code de TVA détermine le taux de la taxe applicable.

**6- Pour les opérations concernées par la retenue à la source prévue par les articles 19 et 19 bis**<sup>269</sup> **du code de TVA**, par l'encaissement des montants. Dans ce cas, le fait générateur tel que prévu par les paragraphes 2 et 3 ci-dessus, détermine le taux de la taxe applicable.<sup>270</sup>

<sup>266</sup> Le consentement des contractants, l'un pour vendre, l'autre pour acheter et l'accord sur la chose, sur le prix et sur les autres clauses du contrat

<sup>267</sup> TEXTE DGI 88/427 du 24 août 1988

OBJET : Fait générateur des loyers

La question suivante a été posée : Une entreprise donne en location un immeuble à usage industriel ou commercial, et perçoit le loyer relatif à une période (3 mois, 6 mois...) ; où se situe le fait générateur de la TVA due sur une telle opération ?

Il importe de rappeler à cet effet que la location relève des opérations commerciales autres que les ventes, et s'intègre dans le cadre des prestations de services. Son fait générateur est donc régi par l'article 5 de la loi 88/61 du 2 juin 1988 qui stipule que "pour les prestations de services, le fait générateur est constitué par la réalisation du service ou par l'encaissement du prix ou des acomptes lorsqu'il intervient antérieurement à la réalisation du service.

Les situations suivantes peuvent se rencontrer :

**1ère situation** : Le loyer est payé à terme échu, que ce soit pendant le mois, pendant le trimestre ou pendant l'année. La taxe est reversée dans le cadre de la déclaration du mois qui suit celui de la perception du loyer. Le fait générateur étant dans ce cas situé à l'échéance.

**2ème situation** : Le loyer est payé avant son échéance. Dans ce cas, le propriétaire qui dépose chaque mois une déclaration, acquittera la taxe sur le loyer échu et sur celui perçu d'avance dans le cadre de la déclaration du mois qui suit cette perception.

**3ème situation** : Le loyer n'est pas payé à l'échéance. Dans ce cas, même non perçu, le loyer subira la TVA au titre du mois de son échéance. Il sera intégré dans la déclaration du mois qui suit l'échéance.

<sup>268</sup> Les stocks de travaux en cours d'une entreprise de travaux publics ne sont pas soumis à la TVA/( **DGELF 320 du 7 mars 2000**)  
الأداء على القيمة المضافة لا يكون مستوجبا على الأشغال التي تكون في طور الإنجاز عند نهاية كل سنة محاسبية حيث لا تمثل الأشغال المذكورة رقم معاملات بل يقع تدوينها ضمن حسابات المخزونات

<sup>269</sup> Les services de l'Etat, des collectivités locales, des entreprises et établissements publics sont tenus d'effectuer une retenue à la source au taux de 50% sur le montant de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux montants égaux ou supérieurs à 1.000 dinars y compris la TVA, payés au titre de leurs acquisitions de marchandises, matériels, biens d'équipements et services et immeubles et fonds de commerce.

<sup>270</sup> Dans une prise de position (455) du 11 mars 2005, la DGELF a précisé que la retenue doit être opérée lors du paiement. Ce dernier désigne le paiement effectif, la remise d'un titre de paiement ou la mise à disposition du montant tel le crédit d'un compte. Ainsi, dans le cadre d'un paiement par des traites mensuelles, la retenue à la source de 1,5% au titre de l'IRPP et de l'IS et de 50% au titre de la TVA s'effectue au moment de l'établissement de la traite et non à l'échéance.

## Section 2 : L'assiette de TVA

### 2.1. Principe

Aux termes du Paragraphe I de l'article 6 du code de TVA, « le chiffre d'affaires imposable comprend le prix des marchandises, des travaux ou des services, tous frais<sup>271</sup> <sup>272</sup>, droits et taxes inclus, ainsi que la valeur des objets remis en paiement, à l'exclusion :

- 1) de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même,
- 2) des subventions d'exploitation<sup>273</sup>,
- 3) des prélèvements conjoncturels et de compensation,

Les sommes perçues au titre de la consignation et du non retour des emballages consignés ne sont pas comprises dans la base imposable. »

Ainsi, les éléments suivants font partie de l'assiette taxable<sup>274</sup> :

- Le prix total du produit ou de la prestation après déduction des avoirs, des réductions de prix et des éléments exclus de l'assiette taxable ;
- Toute majoration de prix à quel que titre que ce soit ;
- Tout impôt indirect autre que la TVA elle-même et autre que les prélèvements conjoncturels et de compensation. Se trouvent ainsi inclus dans l'assiette imposable la taxe professionnelle de compétitivité et le droit de consommation.<sup>275</sup> <sup>276</sup>
- Les frais dans la mesure où ils sont réellement à la charge du vendeur et ils constituent effectivement la contrepartie d'une opération imposable.

#### Exemple 1<sup>277</sup>

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.

<sup>271</sup> Dans une prise de position (1314) du 20 septembre 2010, la DGELF a précisé pour le cas d'un contrat de location comportant un montant de loyer en hors TVA et un montant représentant une participation aux dépenses relatives au local loué, que la TVA, au taux de 18%, est assise sur le montant global du contrat.

<sup>272</sup> Dans une prise de position (431) du 12 février 2004, la DGELF a précisé que les études, services de formation et l'assistance technique réalisés en Tunisie par une société étrangère sont soumises à la TVA au taux de 10% au titre des études techniques et de la formation et au taux de 18% au titre de l'assistance technique. Cette TVA devra faire l'objet d'une retenue à la source au taux de 100%.

L'assiette de la TVA est constituée par le prix des marchandises, des travaux ou des services, tous frais, droits et taxes inclus à l'exclusion de la TVA. L'assiette comprend également, selon la doctrine administrative, les frais de transport, d'hébergement et de restauration des consultants étrangers pris en charge par la société tunisienne (15% du prix est affecté à la couverture de ces frais).

En fin la DGELF a précisé que les rémunérations payées au titre des études techniques, de l'assistance technique et de la formation sont passibles de la retenue à la source au taux de 15% y compris les frais de transport, d'hébergement et de restauration des consultants étrangers pris en charge par la société tunisienne.

<sup>273</sup> reçues pour compenser une insuffisance de prix

<sup>274</sup> Les intérêts pour paiement à terme ou pour retard de paiement portés ou non sur la facturation, arrêtés lors de la vente ou postérieurement font partie intégrante de l'assiette taxable.

<sup>275</sup> Prise de position (1653) du 19 novembre 1999

<sup>276</sup> Dans une prise de position (973bis) du 15 juin 2007, la DGELF a confirmé que la base de calcul du droit de consommation et du Fodec est le montant hors taxes.

<sup>277</sup> Note commune N° 12-2015

Dans ce cas, tout le montant facturé par le commissaire aux comptes est soumis à la TVA et 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**

**Assiette de TVA 14.275**

**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 2 :**

Soit un fabricant de téléviseurs qui vend à un commerçant détaillant assujetti à la TVA cinq appareils de télévision au cours du mois de novembre 1996 pour un prix unitaire de 1.000 D, soit un montant de 5.000 D HTVA (TVA 18%).

La facture de vente se présente comme suit :

---

**Prix HTVA : 5.000 D**

**Taxe FODEC : 5.000 D x 1% = 50 D**

**Assiette TVA : 5.000 D + 50 D = 5.050 D**

**TVA due à 18% : 5.050 D x 18% = 505 D**

**Prix de vente TTC : 5.050 D + 505 D = 5.555 D**

---

### 2.2. Éléments exclus de l'assiette taxable :

Trois sortes d'éléments sont exclus de l'assiette taxable : ceux expressément exclus par la loi, les éléments non taxables en raison du fait qu'ils ne constituent pas la contrepartie d'une affaire et les éléments qui constituent une dette personnelle de l'acheteur :

- Les prélèvements conjoncturels et les taxes de compensation.
- Les sommes perçues au titre de la consignation et du non retour des emballages consignés ;
- Les subventions d'exploitation destinées généralement à compenser le prix de vente du produit lorsque ce prix est fixé par l'autorité administrative à un prix à la vente inférieur au prix du marché. <sup>278</sup>

---

<sup>278</sup> Il en est de même des subventions destinées à encourager une action en compensation une partie des dépenses encourues ainsi que les subventions d'équipement.

- La redevance sur les télécommunications.
- Les frais de protêts, intérêts moratoires conventionnels (clause dite pénale) ou judiciaires et indemnités de résiliation de contrat qui ne constituent pas la contrepartie d'une affaire mais la réparation d'un préjudice à la suite d'une carence du tiers.
- L'indemnisation de l'assurance.
- Le timbre sur factures de 500 millimes ;
- Les frais ayant un caractère de débours et facturé à l'identique. Il s'agit des frais qui sont normalement à la charge de l'acheteur et non du vendeur. Exemple : les droits d'enregistrement et de timbre à la charge de l'acquéreur.

### **Exemple**

Soit un huissier notaire<sup>279</sup> 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 PV constatant la vente publique d'un bien meuble : 50 dinars,

- frais de transport et de destination : 20 dinars,

- frais de copies : 8 dinars.

**Assiette de TVA = (150D + 20D + 8D) = 178 dinars**

### 2.3. Régime et différentes modalités de réduction de prix :

Les réductions de prix peuvent revêtir plusieurs formes. Sauf exceptions dues à une négligence au niveau de l'organisation de l'entreprise, les réductions de prix diminuent l'assiette passible de la TVA.

**2.3.1. Remise et Rabais accordés sur facture :** Ces remises et rabais sont déduits de l'assiette imposable qui ressort sur la facture.

**2.3.2. Remise en quantité :** De nombreux usages dans certains secteurs font que l'entreprise accorde une remise en quantité en facturant une quantité différente de la quantité livrée. Les remises accordées en quantité ne sont pas passibles de la TVA. Elles doivent néanmoins, pour éviter toute contestation, être mentionnées sur la facture et être justifiées par les conditions générales de ventes de l'entreprise.<sup>280 281</sup>

<sup>279</sup> Dans une prise de position (1728) du 9 juillet 2005, la DGELF a apporté certaines précisions relatives à l'assiette de TVA au titre des sommes payées aux huissiers notaires.

Le chiffre d'affaires passible de la TVA comprend le prix de la prestation y compris tous les frais et taxes à l'exclusion de la TVA elle-même, les droits d'enregistrement et de timbre et les frais de poste relatifs à l'envoi de lettres recommandées dans le cadre des procédures légales.

Ainsi, se trouvent inclus dans la base d'imposition à la TVA notamment :

- les honoraires,
- les frais de copie, et
- les frais de déplacement,

<sup>280</sup> Dans une prise de position (1304) du 7 juin 2013, la DGELF a précisé qu'au cas où la société mentionne dans la facture les réductions correspondant à des produits livrés gratuitement aux clients, lesdites réductions ne font pas partie de la base soumise à la TVA, à condition de mentionner dans la facture de vente le montant de toutes les marchandises livrées aux clients y compris celles offertes gratuitement, puis de déduire le montant des marchandises offertes gratuitement représentant une réduction commerciale accordée aux clients du montant net de la même facture.

En revanche, les articles offerts aux clients gratuitement, hors facture, sous forme de remise sur le prix de vente, demeurent soumis à la TVA selon les taux en vigueur.

<sup>281</sup> Selon la note commune 2014-27 : « Dans le cas où l'entreprise porte sur la facture les remises sous forme de produits livrés gratuitement aux distributeurs, lesdites remises ne sont pas prises en compte au niveau de la base de la TVA. Dans ce cas, la valeur

**2.3.3. Remises, Rabais et Ristournes accordés hors facture** : Pour venir en déduction de l'assiette imposable, les remises, rabais et ristournes accordés hors facture doivent donner lieu à une facture d'avoir faisant ressortir le montant hors TVA de la réduction et le montant subséquent de la TVA (ainsi que des autres taxes sur le chiffre d'affaires éventuelles) ou une facture rectificative annulant et remplaçant la facture initiale.

Les Remises, Rabais et ristournes<sup>282</sup> objet de factures émises postérieurement aux factures initiales entraînent la réduction du montant de la TVA, et ce, à concurrence du montant de la taxe s'y rattachant:

- due sur le chiffre d'affaires de l'entreprise qui a accordé ces ristournes,
- déduite par l'entreprise qui a bénéficié de la ristourne.

**2.3.4. Escompte de règlement** : L'escompte de règlement peut être porté sur la facture, auquel cas les montants sont rectifiés pour tenir compte de l'incidence de l'escompte sur l'assiette et sur la TVA.

En revanche, dans le cas où l'escompte de règlement est accordé hors facture, et qu'il n'est pas possible de porter les rectifications nécessaires adéquates sur l'ensemble des exemplaires de factures, il est nécessaire de matérialiser cet escompte par une facture d'avoir pour le soustraire de l'assiette imposable.

**2.3.5. Pénalités de marché** : La TVA due dans le cadre d'un marché est calculée sur la base du prix brut du marché avant tout prélèvement au titre des pénalités de retard. En effet la DGELF a considéré que les pénalités de retard constituent des indemnités au titre du retard constaté dans la réalisation du marché et non comme une réduction de prix.<sup>283</sup>

**2.3.6. Les opérations de livraison gratuite de cadeaux** sous forme de vêtements et de produits publicitaires sous forme d'échantillons à des fins promotionnelles, sont soumises à la TVA selon les taux en vigueur<sup>284</sup>. Ceci étant, la société qui accorde ces produits peut déduire la TVA grevant ces produits, et ce, conformément aux dispositions de l'article 9 du code de la TVA.

## 2.4. Cas particuliers

L'assiette des opérations suivantes est déterminée selon des règles particulières :

### 2.4.1. La taxe sur la vente de titres de transport de personnes vers l'étranger

Le régime fiscal applicable en matière de TVA aux ventes de titres de voyage est liquidé comme suit :

La TVA est appliquée au taux de 18% sur la base d'une quote-part égale à 6% du prix du billet et ce aussi bien pour les ventes réalisées par les entreprises de transport aérien que pour celles réalisées par les agences de voyage.

Toutefois de suppression totale de la commission ou de l'application d'une commission réduite avec facturation de services de commercialisation, la TVA est appliquée au titre des opérations de vente de titres de transport aérien international au taux de 18% sur la base des sommes relatives aux services de vente de billets en y ajoutant, le cas échéant, les montants des

---

totale des produits livrés aux distributeurs doit être portée sur la facture soit y compris ceux livrés gratuitement, la valeur de ces produits est déduite de la base de la TVA s'agissant de remises accordées au niveau de la facture. »

<sup>282</sup> Selon la note commune 2014-27 : « Sont également considérées ristournes, les rémunérations accordées par l'entreprise aux distributeurs sur la base du chiffre d'affaires réalisé par les sous- distributeurs et sont ainsi soumises au même régime ci-dessus en matière de TVA. »

<sup>283</sup> Prise de position (712) du 17 mai 2004

<sup>284</sup> Les produits livrés gratuitement aux clients dans le cadre des soirées de dégustation organisées pour la promotion du produit sont soumis à la TVA selon les taux en vigueur et sur la base de leur prix de vente (**DGELF (1304) du 7 juin 2013**)

commissions perçues par les personnes qui commercialisent les billets, et ce aussi bien pour les ventes réalisées par les entreprises de transport aérien que pour celles réalisées par les agences de voyage.<sup>285</sup>

#### 2.4.2. La taxe sur la vente d'immeubles ou de fonds de commerce

Pour la vente d'immeubles ou de fonds de commerce par les professionnels, la TVA est liquidée sur la base de la différence entre le prix de vente et le prix d'achat, tous frais, droits et taxes inclus, à l'exclusion de la TVA.<sup>286</sup>

**Exemple :** Soit un marchand de biens qui vend un immeuble au prix TTC de 200.000 D acquis pour un coût de 150.000 D. La TVA due sur cette vente est calculée comme suit :

Prix de vente de l'immeuble TTC	200.000
(moins) Coût d'achat tous frais et taxes inclus	- 150.000
Assiette, TVA comprise	50.000
TVA collectée = $(50.000 \times 18) / 118$	7.627,118

#### 2.4.3. Pour les livraisons à soi-même:

Pour les livraisons à soi-même visées au paragraphe II-9 et 10 de l'article premier du code de TVA,<sup>287</sup> l'assiette est constituée par le prix de vente pratiqué pour des biens similaires ou à défaut, par le prix de revient déterminé au moment de l'exigibilité de la taxe.

Ainsi, la base imposable est constituée par le prix normal de vente de produit si l'assujetti qui se livre de tels produits en est vendeur. Mais si l'assujetti ne vend pas de produits similaires, la base est constituée par le prix de revient.

#### 2.4.4. En cas de disparition injustifiée de biens ou de marchandises

La base imposable est constituée par le prix de revient. Constituent selon la doctrine administrative des disparitions justifiées et ne donnent pas lieu de ce fait au reversement de la TVA les disparitions suite aux événements suivants : vol ayant donné lieu à plainte, inondation, incendie, détournement frauduleux, destruction volontaire prouvée.

#### 2.4.5. Pour les opérations d'échange de marchandises ou de biens taxables, autres que les immeubles soumis à la régularisation dans les conditions fixées à l'article 9 du code de la TVA

La base imposable est constituée par la valeur des biens ou marchandises livrés en contrepartie de ceux reçus, majorée éventuellement de la soulte, et ce, entre les mains de chaque coéchangiste.<sup>288</sup>

#### 2.4.6. Entreprises dépendantes :

a) lorsqu'une entreprise est placée sous la dépendance d'une entreprise dont le siège est situé hors de Tunisie, la taxe sur la valeur ajoutée est assise comme en régime intérieur ;

<sup>285</sup> L'article 21 de la LF2008 a prévu l'exclusion des services relatifs à la commercialisation des billets de voyage du champ d'application de l'exonération de la TVA prévue au numéro 28-b du tableau « A » annexé au code de la TVA relative au transport aérien international.

<sup>286</sup> Etant précisé aussi que l'acquisition étant réalisée par une entreprise étatique, les sommes versées à ce titre sont passibles d'une retenue à la source au taux de 50% du montant de la TVA.

<sup>287</sup> -Les livraisons à soi-même d'immobilisations corporelles par les assujettis ;

-Les livraisons de biens autres qu'immobilisations corporelles que les assujettis se font à eux-mêmes pour leurs propres besoins ou ceux de leurs diverses exploitations, dans la mesure où ces biens ne concourent pas à la réalisation d'opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée et qu'ils ne sont pas admis au bénéfice du droit à déduction

<sup>288</sup> Chacun des co-échangistes est considéré comme effectuant une vente soumise à la TVA selon le régime qui lui est approprié et un achat ouvrant droit à déduction selon les règles régissant la déduction de la TVA.

b) lorsqu'une entreprise vendeuse assujettie et une entreprise acheteuse non assujettie sont dans la dépendance l'une de l'autre, la taxe sur la valeur ajoutée due par la première est assise non sur la valeur des livraisons qu'elle effectue à la seconde, mais sur le prix de vente pratiqué par cette dernière. Toutefois, cette disposition ne s'applique pas en ce qui concerne les produits livrés par quantités importantes et habituelles à des tiers au même prix que celui consenti entre elles par les entreprises dépendantes.

2.4.7. Lorsqu'une personne effectue concurremment diverses catégories d'opérations taxables, le chiffre d'affaires est déterminé en appliquant à chaque catégorie d'opérations les règles qui lui sont propres.

2.4.8. Lorsque l'assiette n'est pas définie autrement, elle est déterminée par le montant brut des rémunérations reçues ou des recettes réalisées à quelque titre que ce soit à l'occasion de la réalisation des opérations taxables. Cette disposition confuse du code de la TVA ne saurait autoriser de considérer le montant de la recette comme constituant une assiette hors TVA. Ainsi, lorsqu'il convient de déterminer l'assiette à partir d'une recette, la recette constitue toujours le montant TVA comprise.

2.4.9. Pour les ventes réalisées par les commerçants assujettis à la TVA et portant sur des produits acquis auprès des personnes soumises au régime forfaitaire d'imposition (tel que défini par les dispositions du § IV du code de l'IRPP et de l'IS),

La TVA est assise sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

Les commerçants assujettis sont tenus de faire ressortir sur leurs factures de vente, le prix d'achat, le prix de vente, la différence entre ces deux éléments et la TVA au taux adéquat. A défaut, la TVA est liquidée sur le prix de vente.<sup>289</sup>

La TVA facturée par les commerçants assujettis selon cette méthode donne droit à déduction entre les mains des clients assujettis à la TVA

**Exemple<sup>290</sup> :**

Soit un commerçant assujetti à la TVA qui achète au mois de janvier N auprès de plusieurs fabricants de meubles soumis au régime forfaitaire 15 meubles au prix unitaire de 1.000 D la pièce appuyé par des factures d'achat pour un montant total de 15.000D. Ce dernier revend au mois de février N la même quantité pour un prix unitaire de 1.200 D la pièce, soit un prix total de 18.000 D HT.

Dans ce cas, les factures de vente doivent faire apparaître à chaque fois, le prix de vente, le prix d'achat et la différence entre ces deux éléments qui servira d'assiette à soumettre à la TVA.

La déclaration à déposer au mois de mars N doit comprendre les éléments suivants :

- TVA déductible :	Néant
- CA taxable : 18.000 - 3.000 15.000	
- TVA due à 18% :	540

2.4.10. À l'importation,

La valeur imposable est constituée :

<sup>289</sup> DGCF (378) du 6 juin 2005

<sup>290</sup> TEXTE DGI 1991/06 - Note commune n° 5

1- s'il s'agit d'une importation réalisée par un assujetti ou par l'Etat, les collectivités publiques locales et les établissements publics à caractère administratif, par la valeur en douane, tous droits et taxes inclus à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée.

L'Article 19 LFC2014 a supprimé La majoration de 25% de la base imposable pour les ventes réalisées par les assujetties à la TVA aux personnes non assujetties à la TVA ainsi que pour l'importation des produits cités dans le décret n° 2003-477 du 3 mars 2003.

2- s'il s'agit d'une importation réalisée par un non assujetti ou par les forfaitaires visés par l'article 44 bis du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, par la valeur déterminée au paragraphe « 1 » ci-dessus majorée de 25%. (modifiée art.90 LF 2001-123 du 28/12/2001 et art. 37 LF 2010-58 du 17 /12/ 2010).

#### 2.4.11. Pour les ventes réalisées par les commerçants détaillants assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée,

La taxe sur la valeur ajoutée due au titre de chaque taux sera liquidée:

- sur la base du chiffre d'affaires mensuel provenant des ventes pour lesquelles des factures ont été délivrées conformément aux dispositions du paragraphe II de l'article 18 du code de TVA ;
- sur la base d'une assiette résultant de l'application de pourcentages au chiffre d'affaires mensuel relatif aux ventes pour lesquelles il a été délivré des factures globales conformément aux dispositions du paragraphe II de l'article 18 du présent code. Ces pourcentages sont fixés sur la base des achats soumis à chaque taux par rapport au montant global des achats mensuels.

#### 2.4.12. Pour les opérations d'exploitation des concessions de marchés,

La taxe sur la valeur ajoutée est liquidée sur la base d'un montant égal à 25% du montant de la concession<sup>291292</sup>

#### Exemple <sup>293</sup>:

Supposons qu'un concessionnaire de marchés ait conclu un contrat de concession à partir du 1er janvier 2008 avec une commune qui comprend notamment les données suivantes :

- le montant de la concession est égal à : 120 000D
- les délais de paiement des échéances de la concession : à partir de chaque trimestre : c'est-à dire 4 échéances égale à 30 000D chacune
- les délais de paiement de la TVA : 1er janvier, 1er avril, 1er juillet, 1er octobre.
- base d'imposition de la TVA relative à chaque échéance : 30 000 D x 25% = 7 500D
- calcul de la TVA pour chaque échéance : 7 500 D x 18% = 1 350D
- montant total de la TVA due au titre de la concession : 30 000 D x 18% = 5 400D

<sup>291</sup> Les articles 54 et 55 de la loi n°2007-70 du 27 décembre 2007 portant loi de finances pour l'année 2008 ont prévu des mesures relatives à la détermination de l'assiette de la TVA pour les opérations d'exploitation des concessions de marchés.

Il s'agit de :

- la liquidation de la TVA sur la base d'un montant égal à 25% du montant de la concession pour les opérations d'exploitation des concessions de marchés, au lieu d'appliquer la TVA sur le chiffre d'affaires relatif à l'exploitation de ces concessions,
- la fixation du délai de paiement de la TVA, pour les opérations d'exploitation des concessions de marchés, qui s'effectue lors du paiement des montants revenant aux collectivités locales en contrepartie de l'exploitation,
- Considérer les montants payés dans ce cadre libérateurs de la TVA due sur le chiffre d'affaires des concessionnaires de marchés et de l'obligation de déclaration de la TVA au titre de ces opérations.

2) Les dispositions des articles 54 et 55 de la loi de finances pour l'année 2008 sont applicables pour les concessions exploitées en date du 1er janvier 2008 ou à partir de cette date.

<sup>292</sup> Les opérations d'exploitation des concessions relatives aux marchés destinés exclusivement à la présentation des produits agricoles et de la pêche sont exonérées de la TVA.

<sup>293</sup> Texte n° DGI 2008/23 – Note commune n° 08/2008

Etant donné que la date du paiement de la première échéance à titre d'exemple est janvier 2008, le paiement de la TVA à cette date est considéré définitif et libératoire de la TVA.

#### 2.4.13. Autres cas particuliers

- Pour le chiffre d'affaires des entreprises de télécommunications ayant la qualité d'opérateur de réseau des télécommunications soumis à la redevance sur les télécommunications, la taxe sur la valeur ajoutée est liquidée sur la base de la valeur indiquée au paragraphe I ci-dessus à l'exclusion du montant de ladite redevance.
- Pour les opérations de leasing et les opérations d'ijâra réalisées par les établissements de crédit, la taxe sur la valeur ajoutée est liquidée sur la base de tous les montants dus au titre des opérations de leasing et des opérations d'ijâra
- Pour les excédents de l'électricité produite à partir des énergies renouvelables, la taxe sur la valeur ajoutée est liquidée sur la base de la différence entre le prix de l'énergie électrique livrée par la société tunisienne de l'électricité et du gaz et le prix de l'énergie qu'elle reçoit des clients, et ce, sur la base des tarifs et des prix appliqués conformément aux réglementations en vigueur

### Section 3 - Taux

La TVA comprend 3 taux nominaux

- ✓ Le taux réduit de **6%** applicable aux produits énumérés par le **tableau B**.
- ✓ Le taux intermédiaire de **12%** qui frappe un nombre limité de produits.
- ✓ Le taux normal de **18%** qui se cumule exceptionnellement avec le droit de consommation. Ce taux s'applique de façon résiduelle aux produits qui ne figurent sur aucun autre tableau c'est-à-dire aux produits qui ne sont pas exonérés et qui ne sont soumis ni au taux réduit de **6%**, ni au taux intermédiaire de **12%**.

Les taux de 6%, 12% ou 18% s'appliquent au chiffre hors TVA.

#### . Le taux de 6%

Sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 6%, les produits et activités figurant au tableau B annexé au code de la TVA, nous citons par exemple -

➤ Les opérations effectuées par les personnes physiques et morales au titre des professions énumérées ci-après -

- Les exploitants de laboratoires d'analyses
- Les infirmiers et les masseurs
- Les médecins, les médecins spécialistes, les dentistes, les sages femmes et les vétérinaires
- Les physiothérapeutes, ergothérapeutes, les psychomotriciens, les diététiciens, les orthophonistes, les orthoptistes (**ajoutés par la loi de finances pour l'année 2010**)
- Les dessinateurs, les géomètres et les topographes au titre des services relatifs à l'immatriculation foncière des terres agricoles.

➤ L'importation, la production et la vente :

- des engrais
- des supports magnétiques destinés à être utilisés exclusivement pour le traitement automatique de l'information et les disques laser, non enregistrés, figurant au numéro de position 85-23 du tarif des droits de douane
- des aliments composés pour bétail, des tourteaux de soja et des farines de poisson

- des produits et articles destinés à l'industrie pharmaceutique ...etc...
- des conserves de tomate, d'harissa et de sardine
- du savon ordinaire
- du maïs

► Les activités et produits suivants :

- Le transport de personnes et le transport de produits agricoles et de pêche ainsi que les produits entrant dans leur production
- L'hébergement, la restauration et les services effectués dans le cadre de leur activité par les cliniques et les polycliniques médicales
- Les intérêts débiteurs
- La distribution et la vente de films cinématographiques
- La production et la distribution des œuvres théâtrales, musicales, littéraires, artistiques et sur scènes autres que les présentations faites dans les espaces qui habituellement servent de la nourriture avec ou sans boisson (**Article 9 du décret-loi n° 56-2011 du 25 juin 2011 portant loi de finances complémentaires pour l'année 2011**)
- La transformation des fruits et légumes à l'exclusion -
  - Du jus fabriqué à partir des concentrés extraits de ces produits.
  - Du jus et de la confiture d'ananas, de mangue, de kiwi, d'avocat, de goyave et des mélanges de ces produits.
  - Des légumes et fruits préparés ou conservés ou congelés autrement qu'au vinaigre ou à l'acide acétique, contenant de l'alcool.
- Les droits d'entrée aux musées.
- **Les entreprises hôtelières, y compris les activités qui y sont intégrées à savoir l'hébergement, la restauration, les ventes à consommer sur place et l'animation** (Article 37-1 de la loi de finances n° 95-109 du 25 décembre 1995).
- **Les excursions et les circuits réalisés à l'intérieur de la Tunisie par les agences de voyage au profit des touristes résidents et non résidents** (Article 37-2 de la loi de finances n° 95-109 du 25 décembre 1995), **et des résidents** (Loi n° 2002 – 101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour la gestion 2003 et loi 2003-80 du 29 décembre 2003 portant loi de finances pour la gestion 2004).
- **Les services relatifs à la plongée sous-marine et aux promenades en mer** (Article 37-4 de la loi de finances n° 95-109 du 25 décembre 1995).
- **L'amodiation des anneaux dans les ports de plaisance** (loi de finances pour la gestion 2003)
- **L'exploitation de campings touristiques** (loi de finances pour la gestion 2003)

. Le taux de 12% -

Sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 12%, les produits et activités désignés ci-après -

**Les machines pour le traitement de l'information, figurant au numéro de position 84.71 du tarif des droits de douane à l'importation, leurs pièces et parties figurant aux numéros de position 84.73 et 85.42, ainsi que les cartes électroniques pour l'extension de la capacité de mémoire des machines pour le traitement de l'information relevant du numéro de position 85.42 du même tarif et les services réalisés en**

**matière informatique** (Article 56 de la loi n° 94-127 du 26 décembre 1994 tel que modifié par l'article 58 de la loi de finances n° 98-111 du 28 décembre 1998 et l'article 49 de la loi n° 99-101 du 31 décembre 1999).

**Les services de certification électronique** (article 41 de la loi 2005 – 106 du 19 décembre 2005 portant loi de finances pour l'année 2006).

**Le transport de marchandises à l'exclusion des produits agricoles et de pêche ainsi que les produits entrant dans leur production** (Article 56 de la loi de finances n° 94-127 du 26 décembre 1994).

**Les véhicules automobiles destinés au transport rural relevant du numéro 87-03 du tarif des droits de douane** (Article 67 de la loi de finances n° 97-88 du 29/12/1997). (1)

**La restauration** (Article 37-5 de la loi de finances n° 95-109 du 25 décembre 1995).

**Les services rendus par** (Article 37-6 de la loi de finances n° 95-109 du 25 décembre 1995 -

- les architectes et les ingénieurs-conseils ;
- les dessinateurs, les géomètres et les topographes à l'exclusion des services relatifs à l'immatriculation foncière des terres agricoles ;
- les avocats, les notaires, les huissiers-notaires et les interprètes ;
- les conseils juridiques et les conseils fiscaux ;
- les entrepreneurs de tenue de comptabilité ;
- les experts quelle que soit leur spécialisation.

**Les équipements n'ayant pas de similaires fabriqués localement prévus par les articles 9, 41, le 2ème paragraphe de l'article 50 et l'article 56 du code d'incitations aux investissements** (Article 19 de la loi de finances n° 96-113 du 30 décembre 1996).

**Les équipements fabriqués localement prévus par l'article 9, le paragraphe 2 de l'article 50 et l'article 56 du code d'incitation aux investissements acquis à compter de la date effective d'entrée en activité des investissements de création de projets prévus par l'article 5 dudit code** (Article 28 de la loi de finances n° 97-88 du 29/12/1997).

**Les services de formation et ce, sous réserve des exonérations figurant au tableau "A" annexé au code de la taxe sur la valeur ajoutée** (Article 19 de la loi de finances n° 99-101 du 31 décembre 1999).

**Les services suivants** (Article 32 de la loi de finances n° 99-101 du 31 décembre 1999) -

- La thalassothérapie et le thermalisme ;
- L'exploitation des terrains de golf ;
- La visite des parcs animaliers ;
- Les jeux de divertissement dans les parcs d'attraction.

**L'importation, la fabrication et la vente des véhicules de transport de personnes à moteur à piston alternatif à allumage autre qu'à combustion interne dont la puissance ne dépasse pas 4 chevaux vapeur fiscaux et d'une cylindrée n'excédant pas 1200 cm<sup>3</sup> et dont l'âge ne dépasse pas trois ans à compter de la date de première mise en circulation et relevant de la position tarifaire 87-03, à l'exclusion des véhicules tous terrains** (Article 63 de la loi de finances n° 94-127 du 26 décembre 1994).

**L'électricité basse tension à usage domestique jusqu'au 31/12/2000** (Décret n° 2000-329 du 7 février 2000).

**L'électricité moyenne et basse tension utilisée pour le fonctionnement des équipements de pompage de l'eau destinée à l'irrigation agricole jusqu'au 31/12/2000** (Décret n° 2000-329 du 7 février 2000).

#### Le taux normal de 18% -

Le taux de 18% s'applique de façon résiduelle.

Sont soumis au taux de 18% les produits imposables qui ne figurent ni sur la liste des produits exonérés ni sur les listes des produits soumis à 6%,12%. Les produits qui se trouvent en dehors du champ d'application de la TVA de droit ainsi que les produits exonérés sont passibles de la TVA au taux de 18% en cas d'option.

Certains produits soumis au taux de 18% sont aussi soumis au droit de consommation. Nombreux sont les produits industriels soumis à la TVA au taux de 18% qui sont aussi soumis à une taxe professionnelle.

# CHAPITRE 3 - LE REGIME DE DEDUCTION

## Section 1 - Modalités des déductions

### 1.1. . Principe général -

Aux termes de l'article 9 du code de la TVA, « La taxe sur la valeur ajoutée qui a effectivement grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux opérations taxables ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée retenue à la source conformément à l'article 19 bis du code de TVA ». La déduction de la TVA sur les acquisitions de biens et services est donc réservée aux assujettis pour les opérations imposables et assimilées qu'ils réalisent alors que la TVA retenue à la source est systématiquement déductible.

La taxe **récupérable** est **imputée globalement** sur le montant de la **taxe collectée** sur les ventes.

Est déductible la taxe sur la valeur ajoutée ayant effectivement grevé les acquisitions locales de biens auprès d'assujettis, les livraisons à soi-même d'immobilisations, les importations ainsi que les services nécessaires pour les besoins de l'exploitation.

### 1.2. . Les conditions de déductibilité de la TVA

On distinguera 3 types de conditions de déductibilité de la TVA :

- A. La condition générale de l'assujettissement des intervenants.
- B. Les conditions de fond.
- C. Les conditions de forme.

#### 1.2.1. La condition générale de l'assujettissement des intervenants :

La condition de l'assujettissement des intervenants est une condition préalable pour bénéficier de la déduction.

**Ainsi, pour qu'il y ait droit à déduction, l'acquéreur et le vendeur doivent être des assujettis.** Seuls les assujettis à la TVA peuvent récupérer la taxe sur la valeur ajoutée facturée sur leurs achats de biens et services effectués auprès d'autres assujettis.

Ne donnent aucun droit à déduction les acquisitions de produits exonérés, les acquisitions auprès des entreprises dont les activités se situent en dehors du champ d'application de la TVA ainsi que les acquisitions auprès des personnes soumises selon le régime du forfait d'impôt.

#### 1.2.2. Conditions de fond

Quatre conditions de fond régissent le droit à déduction :

- L'élément supportant la taxe doit concourir à une opération taxable ou assimilée ;
- L'élément ouvrant droit à déduction doit être nécessaire à l'exploitation ;
- L'élément ouvrant droit à déduction doit être acquis par l'entreprise ;
- L'élément ne doit pas être exclu du droit à déduction par la loi.

#### **L'élément supportant la taxe doit concourir à une opération taxable ou assimilée**

Concourent à une opération taxable, les achats de biens et services utilisées pour réaliser :

- ✓ Des opérations effectivement taxées ;
- ✓ Des exportations y compris des produits exonérés pour lesquels l'entreprise a exercé son droit à l'option ;
- ✓ Des ventes en suspension justifiées par une autorisation administrative de vente en suspension
- ✓ Les produits exonérés en régime général ouvrent droit à déduction lorsqu'ils ont fait l'objet d'un assujettissement par option totale ou partielle en raison des exportations ou des ventes aux assujettis ;

#### **L'élément doit être nécessaire à l'exploitation**

- Le caractère nécessaire à l'exploitation qui constitue une condition de fond pour la déductibilité de la TVA ayant grevé les acquisitions s'apprécie en fonction des circonstances de fait de chaque entreprise.

Néanmoins, faisant une interprétation libérale des conditions de déductibilité, l'administration a considéré que la TVA peut être récupérable en dépit du caractère non déductible de la dépense en matière d'impôts sur les bénéfices.

#### **L'élément ouvrant droit à déduction doit être acquis par l'entreprise**

- La règle est que les assujettis ne peuvent déduire que la TVA ayant grevé les biens dont ils sont propriétaires. Néanmoins certaines catégories d'acquisitions, bien que n'octroyant pas de droit de propriété donnent droit à déduction.<sup>294</sup>

#### **L'élément ne doit pas être exclu du droit à déduction par la loi**

Aux termes de l'article 10 du code de la TVA, n'ouvre pas droit à déduction la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé :

- 1) les voitures de tourisme servant au transport de personnes autres que celles objet de l'exploitation, ainsi que la location de voitures de tourisme et tous frais engagés pour assurer leur marche et leur entretien.
- 2) les produits livrés et les services rendus par les personnes visées à l'alinéa 2 du paragraphe I de l'article 2 du code de TVA (assujetties par erreur) ainsi que par les personnes assujetties à l'impôt 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.
- 3) les marchandises, biens et services dont le montant est supérieur ou égal à 10.000 dinars<sup>295</sup> hors taxe sur la valeur ajoutée et dont la contrepartie est payée en espèces.<sup>296</sup>

#### **Modalités d'application**

Aussi, et outre la satisfaction des différentes conditions de déduction prévues par les articles 9 et 10 du code de la taxe sur la valeur ajoutée, le bénéfice du droit de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée supportée au titre des acquisitions de biens et services dont la valeur est égale ou supérieure à 20.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée, est subordonné au non paiement de leur valeur en espèces.

Ainsi, la taxe sur la valeur ajoutée due au titre des acquisitions des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée de biens et services d'une valeur d'acquisition égale ou supérieure à 20.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée et dont la valeur est payée en espèces, n'est pas déductible même si toutes les autres conditions de déduction sont remplies.<sup>297</sup>

<sup>294</sup> Exemple :

-Construction sur terrain d'autrui dans le cadre d'un contrat de bail à construction ou en vertu d'un contrat d'occupation du domaine public ou même d'un bail ordinaire,

-Travaux d'aménagement, d'agencement ou d'entretien et réparation sur un immeuble ou une machine loués.

<sup>295</sup> 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 sera ramené à 5.000 dinars à partir du 1er janvier 2016.

<sup>296</sup> Ajouté art. 34 LF 2013-54 du 30/12/2013

<sup>297</sup> Texte n° DGI 2014/07- Note commune n° 07/2014

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 20.000 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.

Toutefois, les dispositions des articles 34 et 35 susvisés s'appliquent aux opérations commerciales dont la valeur est égale ou supérieure à 20.000 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, lequel dépôt est considéré comme étant un paiement en espèces au sens des articles 34 et 35 susvisés.

Les dispositions de l'article 34 de la loi de finances pour l'année 2014 s'appliquent à partir du premier janvier 2014. A cet effet, elles s'appliquent :

- aux charges et aux amortissements déduits pour la détermination du résultat fiscal de l'année 2014 ;
- à la TVA supportée au titre des biens et services acquis à partir du 1er janvier 2014.

#### 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 25.000 D, en espèces lors de la réception des marchandises ayant eu lieu en 2014.

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 2014 est limitée à 25.000 D. Ce montant est à réintégrer au résultat imposable de l'exercice 2014.

De même, la TVA non déductible est limitée à celle relative audit montant, soit :  $25.000 \text{ D} \times 18\% = 4.500 \text{ D}$

### 1.2.3. . Conditions de forme -

#### 1.2.3.1. Cadre général pour les factures d'achat

Pour bénéficier des déductions prévues ci-dessus les assujettis doivent justifier le paiement de la TVA par des pièces justificatives régulières et probantes :

a) disposer de factures établies dans les conditions fixées à l'article 18<sup>298</sup> pour leurs achats locaux de biens et services ou les certificats de retenue à la source de la taxe sur la valeur ajoutée; Seules les taxes figurant sur des factures régulières ouvrent droit à déduction.

Pour remplir les conditions fiscales, la facture doit comporter :

- ✓ L'identification de l'entreprise vendeuse et son adresse ;
- ✓ Une numérotation de la facture ;
- ✓ Le numéro de la carte d'identification fiscale d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée délivrée par l'administration fiscale au vendeur ;
- ✓ La date de l'opération ;
- ✓ La désignation de l'entreprise acheteuse ;
- ✓ La désignation du bien ou du service, des quantités et prix hors taxe ;
- ✓ Les taux et les montants de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- ✓ Le montant net toutes taxes comprises.

<sup>298</sup> Les dispositions des articles 56 à 58, 62 (tenue de comptabilité conformément à la législation comptable) à 65 et 85 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés s'appliquent en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Pour que la TVA soit déductible, il faut que la facture justificative ou le document en tenant lieu soit établi au nom de l'entreprise sauf le cas de marché où le maître de l'ouvrage achète en son nom tout ou partie des fournitures, objet du marché.

b) disposer des attestations de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée auprès des recettes douanières pour leurs importations;

c) si leur comptabilité n'est pas tenue conformément aux prescriptions de l'article 18 ci-dessous, tenir, sur un livre spécial côté et paraphé par les centres ou bureaux de contrôle des impôts dont dépend leur activité, un compte des achats locaux auprès des assujettis ainsi que des importations et des prestations de service ayant supporté la taxe sur la valeur ajoutée.

Toutefois, les dispositions précédentes ne s'appliquent pas aux biens soumis à amortissement qui restent régis par les dispositions de la législation comptable des entreprises. (modifié art.84 LF 2002-101 du 17/12/2002)

d) inscrire en comptabilité les biens soumis à amortissement pour leur prix d'achat ou de revient diminué de la déduction à laquelle ils ont donné lieu dans les conditions ci-dessus, rectifié, le cas échéant, conformément aux dispositions du paragraphe III de l'article 9 du code de TVA.

### **Condition de temps**

Par ailleurs, les assujetties ne peuvent pas récupérer la TVA au titre d'opérations se rattachant à des exercices antérieures. Ainsi, le droit à déduction est acquis lorsque le fait générateur de la taxe s'est produit, qu'elle soit exigible ou non chez le vendeur.

#### **1.2.3.2. Les livraisons à soi-même**

La justification de la déduction de la TVA sur une livraison à soi-même d'une immobilisation corporelle est fournie par la TVA acquittée par l'entreprise elle-même figurant sur les déclarations propres de l'entreprise.

#### **1.2.3.3. Les avoirs sur achats**

Les avoirs sur achats pour quelque motif que ce soit donnent lieu à reversement de la TVA initialement déduite, généralement, sous la forme d'une imputation sur la TVA récupérable de la période. La TVA grevant les avoirs sur achats vient, par conséquent, en réduction de la TVA récupérable de la période au cours de laquelle l'entreprise a reçu ledit avoir sur achat.

### **1.2.4. Règles spécifiques**

#### **1.2.4.1. Cas particulier de redressement du chiffre d'affaires suite à un contrôle fiscal**

Est déduite la taxe sur la valeur ajoutée mentionnée sur les factures d'achats conformes aux dispositions de l'article 18 du présent code et ayant été retenues par l'administration fiscale pour la reconstitution extracomptable du chiffre d'affaires.

#### **1.2.4.2. Cas particulier des marchés comportant fournitures et travaux<sup>299</sup>:**

Lorsque deux entreprises sont liées par un contrat pour la réalisation d'un marché comportant fournitures et travaux et que le maître de l'ouvrage (le client qui est le propriétaire) importe ou achète localement en son nom tout ou partie des fournitures prévues dans le contrat, la TVA réglée ouvre droit à déduction au profit de l'entrepreneur qui a réalisé l'ouvrage (maître d'œuvre : fournisseur).

Lorsque la fourniture ainsi faite bénéficie de la suspension de la taxe, sa valeur est rétrocédée au maître de l'ouvrage en détaxe.

---

<sup>299</sup> (article 9-I-1, alinéa 4 du code de la TVA)

#### 1.2.4.3. Exploitation dans le cadre des contrats de leasing et des contrats d'ijāra

Est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée due sur les opérations soumises, le montant de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les achats d'équipements, matériels et immeubles destinés à être exploités dans le cadre des contrats de leasing et des contrats d'ijāra conclus par les établissements de crédit et ce nonobstant l'enregistrement comptable de ces achats

#### 1.2.4.4. Contrats de vente murabaha ou de vente salam ou d'istisna.

Conformément à la législation en vigueur, les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée déduisent le montant de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux acquisitions nécessaires à leur activité auprès des établissements de crédit dans le cadre des contrats de vente murabaha ou de vente salam ou d'istisna.

Pour bénéficier du droit à déduction, la facture ou le contrat de vente, selon le cas, doit porter la mention du montant de la taxe sur la valeur ajoutée supportée par l'établissement de crédit au titre de ses acquisitions réalisées dans le cadre de ces contrats

## Section 2 - Règles de déduction spécifiques aux entreprises partiellement assujetties

Les entreprises partiellement assujetties sont des entreprises qui regroupent à la fois des activités assujetties à la TVA et des activités exonérées relevant du tableau A ou se situant en dehors du champ d'application de la TVA.

Ces entreprises ne peuvent déduire l'intégralité de la TVA ayant grevé l'ensemble de leurs achats de biens et services. **Pour déterminer le sort de chaque TVA subie en amont, il y a lieu d'appliquer la règle de l'affectation.**

### 2.1. La règle de l'affectation –

---

Cette règle amène, après avoir divisé l'entreprise en secteurs d'activités distincts, à déterminer pour chaque achat de bien et de service si son affectation est exclusive à un secteur ou si elle est mixte aux deux secteurs.

Ainsi, la règle de l'affectation, amène à considérer qu'une entreprise partiellement assujettie utilise selon le cas des biens et services :

- ✓ affectés exclusivement à un secteur soumis et pour lesquels elle bénéficie de la déduction totale, sauf les exclusions légales,
- ✓ affectés exclusivement à un secteur non soumis et pour lesquels elle ne bénéficie d'aucun droit à déduction,
- ✓ affectés d'une façon commune au secteur soumis et au secteur non soumis, pour lesquels elle ne bénéficie que de la déduction d'une partie de la taxe déterminée selon la règle du prorata.

### 2.2. La règle du prorata -

---

La règle du prorata de déduction applicable à la TVA grevant les achats de biens y compris les investissements et les services utilisés communément par les deux secteurs de l'entreprise (à savoir le secteur soumis et le secteur qui ne l'est pas) fait que l'entreprise ne déduit que la quote-part de TVA correspondant aux activités soumises selon le pourcentage des activités soumises et assimilées par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise. **Ce pourcentage est dit le prorata.**

Le pourcentage général de déduction applicable à une année civile est dégagé d'après les opérations réalisées au cours de l'année civile précédente ou selon les comptes prévisionnels en cas d'entreprise nouvellement installée ou nouvellement assujettie. Il est déterminé au début de l'année pendant laquelle il est utilisé.

La déduction opérée pour les biens autres que les immobilisations amortissables ainsi que les services selon le prorata est définitive. Cependant, une régularisation doit être opérée pour les biens soumis à amortissement si le pourcentage de déduction au cours de ladite année varie de plus de cinq centièmes en plus ou en moins par rapport à celle effectuée. La déduction complémentaire ou le reversement de taxe qui résulterait de cette variation de pourcentage est opéré au mois de Janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la déduction initiale est opérée.

### Règles de calcul du prorata :

Le prorata d'une année résulte du rapport entre les recettes des ventes soumises locales, à l'exportation ou en suspension de taxes et l'ensemble des revenus réalisés. Les deux éléments du rapport étant ceux réalisés pendant l'exercice civil écoulé ou la partie de l'exercice civil écoulé.

Selon la doctrine administrative, l'emploi du terme "recettes" par le code de la TVA vise le chiffre d'affaires réalisé avec les tiers, ce qui exclut :

- ✓ Les livraisons à soi-même, même taxées ;
- ✓ Les sommes reçues en consignation d'emballages qui constituent des dépôts non acquis à l'entreprise. Ces sommes ne sont pas prises en considération même en cas de non retour
- ✓ Les débours (remboursements de frais non imposables) ;
- ✓ Les cessions d'éléments d'actif soumis à un régime spécifique de régularisation de TVA ;
- ✓ Les affaires réalisées en dehors du champ territorial tunisien ;
- ✓ Les indemnités d'assurance ;
- ✓ Les facturations complémentaires ou rectificatives **ne se rattachant pas à l'année concernée** par le calcul du prorata (complément de prix, rabais, ristournes...).

Compte tenu de ce qui précède et en vertu de l'article 9 du code de TVA, le calcul du prorata prend en compte :

#### **AU NUMÉRATEUR :**

- Les ventes soumises à la taxe sur la valeur ajoutée tenant compte de la date d'exigibilité (toutes taxes comprises),
- Les ventes réalisées à l'exportation de produits ou de services taxables en droit ou par option (taxe sur la valeur ajoutée fictive comprise) ;
- Les ventes assimilées à des exportations (taxe sur la valeur ajoutée fictive comprise) ;
- Les ventes réalisées en suspension de taxe sur la valeur ajoutée (taxe sur la valeur ajoutée fictive comprise),<sup>300</sup>
- Les ventes de déchets neufs d'industrie (taxe sur la valeur ajoutée comprise).
- Les ventes de transport aérien (TVA fictive comprise au taux de 6%)

<sup>300</sup> Le régime de la suspension de taxe doit être nettement distingué de celui de l'exonération. En effet, dans le régime de la suspension, l'exigibilité de la taxe normalement due peut être éventuellement réclamée à un stade ultérieur, tandis que dans l'exonération la taxe n'est pas et ne sera jamais exigible. L'exonération constitue un statut donné au produit de par sa nature. en vertu de la loi (Produit figurant sur une liste énumérée au tableau A annexé au code de la TVA). La suspension est un régime de faveur, un régime d'avantage octroyé à une vente d'un produit normalement taxable mais pour lequel l'administration autorise la suspension de la TVA en raison de sa destination.

En conséquence, les opérations faites en suspension donnent droit à la déduction dans les mêmes conditions que celles soumises alors que celles faites en exonération (Tableau A) ou situées en dehors du champ d'application de la TVA n'en donnent pas droit. C'est d'ailleurs, pour cette raison que les ventes en suspension figurent dans les deux termes du rapport, majorées du montant de la taxe suspendue, alors que les ventes exonérées ainsi que celles situées en dehors du champ d'application de la TVA ne figurent qu'au dénominateur.

**AU DÉNOMINATEUR :**

- Les montants figurant au numérateur (toutes taxes comprises) ;
- Les ventes portant sur des affaires exonérées pour lesquels aucune option n'est possible ou lorsqu'une telle option est possible aucune option n'a été exercée ;
- Les ventes situées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée ;

Les ventes à prendre en considération pour la détermination du prorata sont **les ventes effectivement réalisées durant l'année de référence** en tenant compte du fait que **l'exigibilité de la taxe est située à la date de la réalisation de l'affaire ou à la date de l'encaissement**.<sup>301</sup>

Si les ventes de produits exonérés ou situés en dehors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée sont considérées, pour la détermination du prorata, pour leur montant réel, celles réalisées à l'exportation ou en suspension de taxes sont majorées de la taxe fictive non perçue à leur réalisation. C'est ainsi que ces ventes sont majorées de 6%, 12% ou 18% de leur montant selon que l'un ou l'autre de ces taux leur aurait été appliqué si elles avaient été réalisées en régime intérieur.

**Formule de calcul du prorata** - Le prorata de déduction se calcule, à l'année civile, selon la formule suivante<sup>302</sup> -

$$(A + B + C + D + E + F) \times 100 / (CA \text{ global} + G + H + I)$$

où A = Chiffre d'affaires ou recettes taxables de l'année, en tenant compte du fait générateur et de la date d'exigibilité pour son montant TTC ;

B = Montant réel des exportations ;

C = Taxe fictive sur exportations ;

D = Ventes en suspension de taxes ;

E = Taxe non exigée sur ventes en suspension ;

F = chiffres d'affaires ou recettes provenant du transport aérien international y compris TVA fictive au taux de 6%

G = Ventes exonérées de taxe y compris à l'exportation sans option ;

H = Ventes de produits hors du champ d'application de la TVA ;

I = Subventions reçues pour insuffisance de prix.

Ce pourcentage ainsi déterminé est retenu avec **deux chiffres après la virgule**.

**Modalités de déduction pour les biens et services autres que les immo. amortissables**

La taxe sur les biens et services communs utilisés dans les deux secteurs soumis et non soumis est déduite au fur et à mesure de leur acquisition dans la limite du prorata établi en début d'année sur la base des chiffres de l'exercice précédent. **Une telle déduction est définitive** puisque la révision de la déduction faite selon la règle du prorata n'est prévue que pour les biens soumis à amortissement.

**Modalités de déduction pour les biens amortissables.**

En ce qui concerne les biens amortissables, les entreprises qui ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée à raison de l'ensemble de leurs activités ont la possibilité de déduire une fraction correspondant au prorata de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les immobilisations communes utilisées par les deux secteurs. Le prorata de déduction applicable à cette déduction initiale est celui calculé au titre de l'exercice précédent.

<sup>301</sup> **Exemple** : En ce qui concerne la détermination du prorata des entreprises de travaux publics ainsi que celles qui réalisent des marchés avec l'État, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics, leurs recettes réalisées sont constituées par celles taxables au cours de l'année considérée, c'est-à-dire :

- celles encaissées lorsqu'elles concernent des travaux effectués pour le compte, et marchés conclus avec l'État, des collectivités publiques locales, les établissements à caractère administratif et entreprises publiques ;
- et celles exigibles sur les débits ou à l'encaissement pour le compte d'autres personnes.

<sup>302</sup> Pour une société qui ne réalise pas des ventes de déchets neufs d'industrie et des ventes de transport

Il est ensuite régularisé, une seule fois, sur la base du prorata définitif de l'année d'acquisition s'il dégage une variation en plus ou moins supérieure à 5% par rapport au prorata utilisé pour la déduction initiale.

### Régularisation de la déduction initiale sur les biens soumis à amortissement communs aux deux secteurs

**a) Principe de la régularisation :** En cas de variation de plus ou moins plus de cinq centièmes du prorata appliqué ( $\pm 5,01$ ), et de celui résultant des éléments réalisés pendant l'année où la déduction a pris naissance, des corrections doivent être apportées à la déduction initiale.

Cette régularisation est opérée, une seule fois, sur la base de la variation du prorata au cours de l'année d'acquisition, au titre de la déclaration du mois de janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la déduction initiale est opérée.

**b) Forme de la régularisation :** Si le prorata de l'année pendant laquelle le droit à déduction a pris naissance est supérieur de plus de cinq centièmes au prorata ayant servi à la déduction initiale, un complément de déduction sur immobilisations est alors accordé à l'entreprise dans une proportion égale à la différence du prorata de fin d'année et de celui de début de l'année.

Ainsi, au cas où le pourcentage ayant servi à la déduction initiale est de 85% alors que celui de fin d'année est de 94%, la variation est de  $- 94\% - 85\% = 9\% > 5\%$ .

L'entreprise est alors autorisée à déduire un complément de 9% de la taxe ayant grevé les immobilisations, communes aux deux secteurs, acquises au cours de l'exercice.

Par contre, si le prorata de l'année pendant laquelle le droit à déduction a pris naissance est inférieur à plus de cinq centièmes au prorata ayant servi pour la déduction initiale, l'entreprise est tenue de reverser au trésor une partie de la taxe initialement déduite dans une proportion égale à la différence du prorata du début de l'année et de celui de fin d'année.

Ainsi, au cas où le pourcentage ayant servi à la déduction initiale est de 85% alors que celui de fin d'année n'est que de 70%, la variation est de  $- 70\% - 85\% = -15\% < -5\%$ .

L'entreprise est alors tenue de reverser la déduction opérée en trop, qui est de 15% de la taxe ayant grevé les immobilisations communes aux deux secteurs, acquises au cours de l'exercice.

Enfin, si le prorata de l'année pendant laquelle le droit à déduction a pris naissance est inférieur ou supérieur de cinq centièmes et moins, aucune régularisation n'est à faire, **la taxe déduite initialement devient définitive.**

### Exemple de calcul du prorata

Une entreprise de fabrication de machines réalise en 2011 les opérations suivantes -

✓ Ventes locales toutes taxes comprises	600.000
✓ Ventes à l'exportation (18%)	100.000
✓ Ventes en suspension (18%)	160.000
✓ Ventes locales en exonération	270.860

Son prorata 2012 (calculé à fin décembre 2011) qui lui servira pour la déduction de la taxe supportée au titre de tous biens ou services à usage commun ou mixte sera déterminé comme suit -

AU NUMÉRATEUR :

✓ Ventes locales toutes taxes comprises.....	600.000
✓ Ventes à l'exportation.....	100.000
✓ Taxe sur ventes à l'exportation =.....	18.000
✓ Ventes en suspension.....	160.000
✓ Taxe sur ventes en suspension =.....	28.800

TOTAL.....	<u>906.800</u>
------------	----------------

AU DÉNOMINATEUR :

- ✓ Montant du numérateur..... 906.800
- ✓ Ventes locales en exonération..... 270.860

<b>TOTAL PRORATA 2012</b>	<u>906.800</u>	<b>x 100 = 77%</b>
	<b>906.800 + 270.860</b>	

### **Exemple de déduction initiale**

Supposons que l'entreprise ci-dessus achète en 2012 des biens et services communs aux deux secteurs soumis et exonérés. L'achat porte sur :

- ✓ des biens amortissables ayant supporté une TVA de 20.000 ;
- ✓ et des biens non amortissables et des services taxés ayant supporté une TVA de 10.000.

Le pourcentage de déduction opéré en 2012 est le suivant :

- ✓ au titre des biens amortissables :  $20.000 \times 77\% = 15.400$
- ✓ au titre des autres biens et services :  $10.000 \times 77\% = 7.700$

Si la déduction ainsi opérée au titre des biens non amortissables et des services est définitive, celle opérée au titre des biens amortissables est sujette à régularisation à la fin 2012.

### **Hypothèses de variation :**

#### **1ère hypothèse -**

Le pourcentage déterminé à partir des opérations réalisées en 2012 devient 92%. La variation du pourcentage initial est de :  $92\% - 77\% = 15\%$ .

Cette variation en hausse excède le seuil de 5 centièmes, l'entreprise peut donc opérer une déduction supplémentaire de 15% de la taxe ayant grevé l'immobilisation, soit une déduction supplémentaire de :  $20.000 \times 15\% = 3.000$ . La déduction complémentaire est effectuée au mois de janvier 2013 (déclaration déposée en février 2013 (article 9 § III point 2 du code de la TVA).

#### **2ème hypothèse :**

Le pourcentage déterminé à partir des opérations réalisées en 2012 devient 70%. La variation du pourcentage initial est de :  $70\% - 77\% = -7\%$

Cette variation en baisse excède le seuil de 5 centièmes, l'entreprise doit opérer un reversement de la déduction opérée en reversant 7% de la taxe ayant grevé l'immobilisation. Le reversement à effectuer au mois de janvier 2013 dans le cadre de la déclaration à déposer en février 2013 est égal à : 1.400 soit  $20.000 \times 7\%$

#### **3ème hypothèse :**

Le pourcentage déterminé à partir des opérations réalisées en 2012 devient 80 centièmes. La variation du pourcentage initial est de :  $80\% - 77\% = +3\%$ .

Cette variation à la hausse n'excède pas le seuil de 5 centièmes, l'entreprise n'a aucune déduction supplémentaire à opérer, la déduction initiale étant considérée comme définitive.

#### **4ème hypothèse :**

Le pourcentage déterminé à partir des opérations réalisées en 2012 devient 74 centièmes. La variation du pourcentage initial est de :  $74\% - 77\% = -3\%$ . La variation étant inférieure à 5%, aucune régularisation n'est à effectuer.<sup>303</sup>

<sup>303</sup> Raouf Yaich (2015) : « La TVA et les autres taxes sur les chiffres d'affaires », ED Raouf Yaich, P 352

## Section 3 - Le reversement de la TVA initialement déduite

### 3.1. Règles générales :

La TVA initialement déduite sur les marchandises et les biens autres que les immobilisations amortissables est reversée dans son intégralité à la survenance de l'un des événements suivants :

- Disparition injustifiée ;
- Changement d'affectation d'un secteur assujéti à un secteur non assujéti ou un emploi n'ouvrant pas droit à déduction ;
- Perte ou abandon de la qualité d'assujéti.
- Apport en société de marchandises, de stocks et d'immobilisations ;
- Cession d'une immobilisation corporelle non amortissable (un bien).
- Cessation de l'activité ;

#### 3.1.1. Disparition injustifiée :

La disparition est injustifiée à chaque fois que le contribuable n'est pas en mesure d'apporter la preuve de la destination réelle (enlèvement frauduleux ou destruction fortuite ou délibérée) du bien disparu. Par conséquent, ne constituent pas des disparitions injustifiées et n'exigent de ce fait aucun reversement de la TVA initialement déduite les cas dûment prouvés de vol<sup>304</sup>, d'inondation, d'incendie, de détournement ou de destruction volontaire<sup>305</sup>.

En vertu du paragraphe IV - point 1 de l'article 9 du code de la TVA, la TVA à reverser en cas de disparition injustifiée est assise sur le coût de revient des biens disparus. Elle est exigible dans le cadre de la déclaration déposée au mois de janvier de l'année qui suit l'année où est constatée la disparition du bien.

#### 3.1.2. Changement d'affectation

Lorsqu'un bien initialement destiné à une opération imposable donnant lieu à déduction est utilisé pour la réalisation exclusive d'autres opérations n'ouvrant pas droit à déduction, il y a un changement d'affectation qui entraîne le reversement de la taxe initialement déduite. Le reversement de TVA doit être effectué au titre du mois au cours duquel le changement d'affectation s'est produit.

<sup>304</sup> Dans une prise de position (2064) du 10 novembre 2003, la DGELF a précisé le sort fiscal d'un vol de biens propriétés de l'entreprise :

- En matière d'IS : La valeur des biens volés dont l'entreprise est propriétaire n'est déductible que lorsqu'un jugement définitif sera prononcé.
- En matière de TVA : La régularisation n'est pas exigée lorsque le vol est justifié par un jugement définitif

<sup>305</sup> Dans une prise de position (552) du 19 avril 2012, la DGELF a apporté des précisions quant au régime fiscal applicable aux pertes dues au vol et à la destruction de stocks destinés à la vente :

#### 1) En matière d'impôts directs

- Les pertes dues au vol des éléments d'actifs sont déductibles de la base imposable sur la base d'un jugement définitif.

- La valeur comptable nette des actifs endommagés est déductible pour la détermination du bénéfice imposable de l'année au cours de laquelle les dégâts sont subis à condition d'établir un procès-verbal de constatation des dégâts, rédigé par un huissier de justice et signé par deux agents des services fiscaux.

Le produit de vente des biens endommagés ou à la casse est comptabilisé parmi le résultat de l'année concernée par la vente, sur la base des pièces justificatives.

Au cas où la société obtient une indemnisation au titre des dégâts subis, les sommes obtenues à ce titre sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable de l'année au cours de laquelle l'indemnisation est encaissée.

#### 2) En matière de TVA

- En l'absence d'un jugement définitif, la société est tenue de reverser la TVA initialement déduite lors de l'acquisition des biens volés, dès lors qu'il s'agit d'une disparition injustifiée des biens.

Dans ce cas, le reversement se fait sur la base du montant de la TVA déduite, diminué pour les immobilisations matérielles d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention de l'immobilisation concernée.

- La cession des éléments de stocks endommagés est passible de la TVA au taux approprié.

- La cession des éléments d'actif meubles endommagés, autres que les éléments composant le stock, donne lieu à un reversement égal au montant de la TVA déduite, diminué d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention (matériels et équipements).

### 3.1.3. Perte ou abandon de la qualité d'assujetti

L'abandon de la qualité d'assujetti, résultant de la dénonciation d'une option à l'assujettissement à la TVA dans les délais réglementaires<sup>306</sup>, entraîne<sup>307</sup>

- Le reversement de la TVA récupérée sur les produits existant en stocks achetés localement ;
- Le paiement de la TVA récupérée sur les produits existant en stocks importés sur une base majorée de 25% ;
- Le reversement des fractions de TVA sur les immobilisations selon les modalités propres à cette catégorie de biens.

Ces reversements de TVA doivent être effectués au titre du mois au cours duquel l'abandon du statut d'assujetti s'est produit.

La perte de la qualité d'assujetti (résultant d'un changement de législation qui reclasse un produit précédemment imposable parmi les produits exonérés) pour un produit entraîne :

- Le reversement des taxes récupérées sur les stocks existants ;
- et le reversement des fractions éventuelles de TVA sur les immobilisations affectées exclusivement à l'activité exonérée.

### 3.1.4. Apport (en nature) en société de marchandises, de stocks et d'immobilisations :

Qu'il soit pur et simple ou à titre onéreux, l'apport de marchandises et de stocks en société, autre que dans le cadre d'une fusion, doit être traité comme une livraison imposable à la TVA et non comme une opération donnant lieu à reversement de la TVA initialement déduite.<sup>308 309</sup>

### 3.1.5. Cession d'une immobilisation corporelle non amortissable

La société cédante est dans l'obligation de reverser le montant intégral de la TVA déduite ou qui aurait dû être payée ou ayant fait l'objet de remboursement.<sup>310</sup>

## 3.2. Reversement partiel selon les modalités particulières sur les immobilisations amortissables

### 3.2.1. Modalités de reversement

La TVA initialement déduite au titre d'une immobilisation amortissable est partiellement reversée selon un système de fractionnement à la survenance de l'un des événements suivants :

- Cession de l'immobilisation ;
- Apport en société (autre que dans le cas d'une fusion ou d'une concentration) ;
- Disparition injustifiée ;
- Changement d'affectation ;
- Cessation de l'activité ;
- Perte ou abandon de la qualité d'assujetti.

Aux termes du paragraphe IV-2 de l'article 9 du code de la TVA, à la survenance de l'un des événements entraînant un reversement de la TVA, le montant à reverser est égal au montant de la taxe déduite ou celle qui aurait dû être payée (dans l'hypothèse où le bien est acquis sous le régime suspensif) et déduite, diminué d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention s'il s'agit de biens d'équipement ou de matériel, ou d'un dixième par année civile ou fraction d'année civile de détention s'il s'agit de bâtiment.

<sup>306</sup> Délai de 3 mois avant l'expiration de la période d'option expirant le 31 décembre de la quatrième année qui suit celle au cours de laquelle l'option a pris effet.

<sup>307</sup> (article 2-I-3 § 6 du code de la TVA)

<sup>308</sup> La taxe facturée au titre de l'apport en nature doit figurer sur un document tenant lieu de facture et portant toutes les mentions et particulièrement le code assujetti de l'apporteur. Ce document peut être le document constatant l'apport appuyé d'un état remplissant toutes les mentions d'une facture.

<sup>309</sup> Raouf Yaich (2015) : « La TVA et les autres taxes sur les chiffres d'affaires », ED Raouf Yaich, P 356

<sup>310</sup> Prise de position (31) du 8 janvier 2014,

Ainsi, un matériel acquis courant décembre 2015 ne nécessite aucun reversement de TVA s'il sera cédé à partir du 1er janvier 2019. Dans le même sens, Ainsi, un matériel acquis courant décembre 2015 ne nécessite aucun reversement de TVA s'il sera cédé à partir du 1er janvier 2024.

### 3.2.2. Modalités de facturation de la TVA reversée sur immobilisation -

Aux termes du paragraphe IV-3 de l'article 9 du code de la TVA, « Le montant de la taxe objet de la régularisation doit être mentionné sur la facture de vente ou le document d'apport et ce, quelle que soit la valeur de cession du bien ou de l'apport ». Par conséquent, la TVA reversée est déterminée **indépendamment du prix de cession de l'immobilisation**. Cette TVA est généralement incluse dans le prix de vente et elle est mentionnée dans la facture ou du contrat de cession.

Exemple - Prix de cession..... 100.000 dinars  
(dont TVA reversée sur immobilisations 7.2 00 dinars)

### 3.2.3. Caractère déductible de la TVA reversée chez le nouvel acquéreur -

L'acquéreur peut, s'il est assujetti, récupérer dans les conditions ordinaires la TVA reversée par le cédant ou l'apporteur à la seule condition que cette TVA soit mentionnée sur la facture de vente ou le contrat d'apport.

## 3.3. Régularisation de la TVA sur les dons en nature

Aux termes du paragraphe IV-1 bis de l'article 9 du code de la TVA, les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée sont tenus de payer le montant de la taxe sur la valeur ajoutée supportée par les dons en nature accordés aux associations.<sup>311</sup> Dans ces cas, la taxe sur la valeur ajoutée est liquidée sur la base du prix de revient hors taxe sur la valeur ajoutée et en appliquant le taux de la taxe sur la valeur ajoutée relatif au produit objet du don. La TVA initialement déduite au titre desdits dons n'est pas remise en cause.

Sont soumis à la TVA les dons en nature accordés par les assujettis à des bénéficiaires autres que l'Union Tunisienne de Solidarité Sociale ou les autres associations non créées conformément à la réglementation en vigueur.. La TVA s'applique dans ce cas sur la base du prix de vente pratiqué et en appliquant le taux de la taxe en vigueur.

### Exemple<sup>312</sup>

Considérons une société à responsabilité limitée exerçant le commerce au détail du prêt-à-porter qui a réalisé un chiffre d'affaires hors TVA au titre de l'année 2004 égal à 3 000 000D et qui a accordé des dons en nature pour un prix de revient hors TVA s'élevant à 11 000D répartis comme suit :

- 5 000D au profit de l'Association générale des insuffisants moteurs en date du 25 avril 2004,
- 6 000D au profit d'autres personnes en date du 15 mai 2004.

Et supposons que la marge bénéficiaire pour les vêtements Objet du don est égale à 25%.

La société en question a également déposé auprès du bureau de contrôle des impôts compétent une liste comportant les mentions obligatoires au titre des dons en nature.

<sup>311</sup> Il s'agit d'associations créées conformément à la réglementation en vigueur.

<sup>312</sup> BODI - Texte n° DGI 2004/17 - Note commune n° 13/2004

**SOLUTIONS**

1) Pour les dons en nature accordés à l'association générale des insuffisants moteurs

a- La non remise en cause de la déduction de TVA au titre des produits Objet du don.

b- le paiement de la TVA s'effectue dans ce cas sur la base du prix de revient hors TVA et en appliquant le taux de la taxe relatif aux produits Objet du don

- Montant de la TVA à acquitter :  $5\,000D \times 18\% = 900D$

2) Pour les dons en nature accordés à d'autres personnes

a- la non remise en cause de la déduction de TVA au titre des produits Objet du don ;

b- l'entreprise donatrice est tenue de payer la TVA sur la base du prix de vente pratiqué pour les mêmes produits Objet du don (prix de revient + marge bénéficiaire).

---

**Marge bénéficiaire :  $6\,000 \times 25\% = 1\,500D$**

**Prix de vente hors TVA :  $6\,000D + 1\,500D = 7\,500D$**

**Montant de la TVA à acquitter :  $7\,500D \times 18\% = 1\,350D$**

---

### 3.4. Événements n'entraînant aucune régularisation

Les événements suivants n'entraînent aucune régularisation :

- Transmission des stocks et immobilisations dans le cadre d'une concentration ou d'une fusion.
- Transformation de la forme juridique de l'entreprise
- Cession d'une immobilisation acquise sous le régime suspensif à un acquéreur qui bénéficie à son tour de l'acquisition sous le régime suspensif (sur présentation d'une autorisation d'achat en suspension de TVA).<sup>313</sup>
- Disparition justifiée
- Ect...

---

<sup>313</sup> TEXTE DGI 1990/82 - Note commune n° 64

La question a été posée de savoir si la cession d'un matériel acquis en suspension de la TVA dans le cadre de la réalisation d'un projet FONAPRAM, implique le reversement de la taxe suspendue.

En réponse, il y a lieu de préciser que l'avantage est lié à l'investissement et qu'en conséquence il est susceptible de Transfert dans la mesure où le cessionnaire se trouve soumis au même régime que celui du cédant ou à un régime différent mais prévoyant le même suspendue.

En dehors de ces deux hypothèses, la cession doit nécessairement entraîner la régularisation de la situation du bénéficiaire par le reversement de la taxe suspendue.

## Section 4 - Régimes particuliers en matière de TVA

### 4.1. Régime de TVA applicable à la Transmission des entreprises et à l'apport portant sur une entreprise individuelle en sociétés de capitaux

#### 4.1.1. Cadre légal

Les dispositions relatives au reversement de la TVA ne sont pas applicables à la cession des bâtiments, des équipements ou du matériel dans les cas suivants :

- La cession des entreprises dans le cadre du règlement judiciaire prévu par la loi n°95-34 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques telle que complétée et modifiée par les textes subséquents.<sup>314</sup>
- L'apport portant sur une entreprise individuelle dans le capital d'une société. Etant noté que ladite mesure ne concerne pas les marchandises et les terrains. En effet, les opérations de cession de marchandises demeurent soumises à la TVA, de même la cession des terrains donne lieu à la régularisation intégrale de la TVA initialement déduite.
- La cession totale des éléments de l'actif ou la cession partielle des actifs constituant une unité économique indépendante et autonome et ce, pour les opérations de cession qui interviennent suite à l'atteinte du propriétaire de l'entreprise de l'âge de la retraite ou à son incapacité de poursuivre la gestion de l'entreprise.<sup>315</sup>

#### 4.1.2. Conditions

##### 4.1.2.1. Au niveau de l'entreprise cédante ou de l'entreprise objet de l'apport

L'entreprise objet de la cession doit communiquer au bureau de contrôle des impôts compétent pendant le mois qui suit celui au cours duquel la cession a eu lieu, un état comportant notamment les mentions légales requises<sup>316</sup>

##### 4.1.2.2. Au niveau de l'entreprise cessionnaire ou de l'entreprise bénéficiaire de l'apport

L'entreprise cessionnaire des équipements, matériels ou bâtiments doit être assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée et il faut :

- que les bâtiments, équipements ou matériels objet de la cession soient utilisés dans la réalisation d'une activité soumise à la TVA,
- que lesdits bâtiments, équipements ou matériels soient nécessaires à l'activité de l'entreprise Cessionnaire.

#### 4.1.3. Cas de régularisation au niveau de l'entreprise cessionnaire ou de l'entreprise bénéficiaire de l'apport

Dans le cas de cessation d'activité ou de cession des bâtiments, équipements ou matériels par l'entreprise cessionnaire avant la fin de la durée minimale de détention qui rend le droit de déduction définitif, l'avantage est remis en cause et par conséquent il y a lieu d'effectuer la régularisation de la taxe déduite ou ayant fait l'objet de suspension.

La période de 5 ans pour les équipements ou matériels et de 10 ans pour les bâtiments est décomptée à partir de la date d'acquisition des biens concernés par l'entreprise cédante et compte tenu de la période de détention supplémentaire au niveau de l'entreprise cessionnaire.

<sup>314</sup> Voir Texte n° DGI 2007/68 – Note commune n° 33/2007

<sup>315</sup> Décret n° 2007-934 du 16 avril 2007 fixant les cas d'incapacité de poursuivre la gestion des entreprises

<sup>316</sup> - la désignation des bâtiments, équipements et matériels objet de l'apport,  
- la date de leur acquisition,  
- le prix d'acquisition hors TVA,  
- le taux et le montant de la TVA ayant fait l'objet de déduction ou de suspension au titre desdits biens,  
- le pourcentage de déduction pour les entreprises partiellement soumises à la TVA.

Dans ce cas, l'entreprise cessionnaire est tenue de payer le montant de la TVA diminué d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention par l'entreprise cédante et par l'entreprise cessionnaire s'il s'agit d'équipements ou de matériels, et d'un dixième par année civile ou fraction d'année civile de détention s'il s'agit de bâtiments.<sup>317</sup>

#### 4.1.4. Exemple

1- Supposons qu'une entreprise individuelle « A » partiellement assujettie à la TVA soit cédée en date du 12 février 2007 dans le cadre d'un apport dans le capital d'une société « B » assujettie à la TVA.

L'entreprise « A » possède à la date de la cession les biens suivants :

	<b>Date d'acquisition</b>	<b>Prix d'achat hors TVA</b>	<b>Taux de la TVA</b>	<b>Pourcentage de déduction</b>
<b>Matériel informatique</b>	3 mars 2006	20 000 dinars	10%	80%
<b>Camion</b>	2 avril 2003	70 000 dinars	18%	70%

Dans ce cas, l'entreprise « A » n'est pas tenue de régulariser la TVA au titre des biens objet de la cession.

2- Supposons que la société « B » cède le matériel informatique et le camion à une autre entreprise en date du 15 septembre 2008.

Dans ce cas, la société « B » doit :

a- pour le matériel informatique

Régulariser la TVA comme suit:

- la TVA déduite au niveau de l'entreprise « A » :  $(20\,000D \times 10\%) \times 80\% = 1\,600$  dinars

- la période globale de détention au niveau des deux entreprises : du 3 mars 2006 au 15 septembre 2008. La régularisation de la TVA s'effectue dans la limite de deux cinquièmes.

- La TVA à payer au trésor :  $1\,600D \times 2/5 = 640$  dinars

L'entreprise « B » doit mentionner le montant de la TVA objet de la régularisation sur le document de cession pour que l'entreprise cessionnaire puisse déduire la TVA conformément à la législation en vigueur.

b- Pour le camion

Puisque la période de détention globale au niveau des deux entreprises excède 5 ans (du 2 avril 2003 au 12 septembre 2008) alors l'entreprise « B » n'est pas tenue de régulariser la TVA au titre de l'opération de cession du camion.

## 4.2. Pour les opérations de fusion et de scission

### 4.2.1. Pour les opérations de fusion

#### 4.2.1.1. Texte légal

Aux termes du paragraphe IV-4 de l'article 9 du code de la TVA « En cas de concentration, fusion ou transformation de la forme juridique d'une entreprise, la taxe ou le reliquat de la taxe sur la valeur ajoutée réglée au titre des biens et valeurs ouvrant droit à déduction, est transférée sur la nouvelle Entreprise ».

#### 4.2.1.2. Modalités d'application

##### 4.2.1.2.1. La société ayant reçu les éléments d'actif est assujettie totale à la TVA

Elle se substitue à la société absorbée ou fusionnée en ce qui concerne la déduction de la TVA, donc la TVA ou le reliquat de la TVA (crédit de TVA) réglée au titre des biens ouvrant droit à déduction lui est transféré et ce conformément aux dispositions du paragraphe IV-4 de l'article 9 du code de la TVA.<sup>318</sup>

<sup>317</sup> Ceci étant il y a lieu de souligner que dans le cas où l'entreprise cédante est partiellement assujettie à la TVA, le droit à déduction au niveau de l'entreprise cessionnaire est remis en cause dans la limite du montant de la taxe effectivement déduit par l'entreprise cédante soit en tenant compte de la déduction partielle, diminué d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention pour les équipements ou matériels et d'un dixième pour les bâtiments.

<sup>318</sup> Tout crédit de TVA chez la société absorbée est transféré comme une créance sur le trésor à la société absorbante. Ainsi, si la société absorbante ou la société nouvelle cède l'immobilisation reçue dans le cadre de la fusion, elle procède au reversement éventuellement dû de la TVA selon les fractionnements calculés comme depuis la date d'acquisition de l'immobilisation chez l'absorbée

Il en résulte dans ce cas que la régularisation et la facturation de la TVA par la société absorbée ou fusionnée ne sont pas exigibles (même pour le stock).

#### 4.2.1.2.2. . La société ayant reçu les éléments d'actif n'est pas assujettie à la TVA ou elle y est assujettie partiellement

Elle est tenue de régulariser la TVA initialement déduite ou suspendue et de la facturer à la société ayant reçu les éléments d'actif conformément à la législation fiscale en vigueur (paragraphe IV-2 de l'article 9 du code de la TVA).

#### 4.2.2. Pour les opérations de scission totale de sociétés

L'opération de scission totale ne bénéficie d'aucune particularité en matière de régularisation de la TVA initialement déduite ou suspendue.

#### 4.3. Régime fiscal en matière de TVA des opérations de leasing ou d'ijâra<sup>319</sup>

En cas de cession par les établissements de crédit exerçant l'activité de leasing ou d'ijâra des équipements, matériels et bâtiments objet des contrats de leasing ou des contrats d'ijâra avant l'expiration des contrats de leasing ou des contrats d'ijâra, il doit être procédé à la régularisation. (Ajouté art.51 LF 2007-70 du 27/12/2007 et modifié par art.37 LF 2011-7 du 31/12/2011)

En cas de cession par les personnes soumises à la taxe sur la valeur ajoutée des équipements, matériels et bâtiments acquis dans le cadre de contrats de leasing ou de contrats d'ijâra, il doit être procédé à la régularisation. Dans ce cas, la période de détention est décomptée à partir de la date d'acquisition au niveau de l'entreprise qui a réalisé l'opération de leasing ou l'opération d'ijâra. (Ajouté art.51 LF 2007-70 du 27/12/2007 et art. 37 LF 2011-7 du 31/12/2011). Selon la doctrine administrative, la régularisation a lieu même si l'acquisition auprès de l'établissement de crédit intervient après l'expiration du contrat.<sup>320</sup>

#### 4.4. Changement d'affectation des locaux d'habitation

L'affectation des locaux destinés à l'habitation bénéficiant des dispositions du numéro 50 du tableau « A » annexé au code de TVA d'autres usages, entraîne le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée qui aurait dû être payée au titre de l'acquisition majorée des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur.

#### 4.5. Affaires, résiliées ou annulées

La taxe sur la valeur ajoutée perçue à l'occasion d'affaires qui sont, par la suite, résiliées ou annulées, est imputée sur la taxe sur la valeur ajoutée due sur les opérations réalisées ultérieurement dans les limites des délais de prescription.

#### 4.6. Sort fiscal de la taxe sur la valeur ajoutée réclamée dans le cadre d'une opération de vérification fiscale

Des questions ont été posées concernant le sort fiscal de la TVA réclamée par les services du contrôle fiscal dans le cadre des opérations de vérification fiscale, il s'agit de :

- la TVA non facturée aux clients,
- la TVA non déductible et qui a été déduite à tort.

La Note commune N° 28/2012 a apporté des éclaircissements à ces questions

<sup>319</sup> 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 crédit

<sup>320</sup> Les montants payés dans le cadre des contrats d'ijâra ou leasing ne sont pas soumis à la retenue à la source au taux de 50%. Ainsi, les services de l'État, les collectivités locales, les établissements et les entreprises publics qui achètent les équipements et matériels dans le cadre des contrats d'ijâra ou leasing ne sont pas tenus d'appliquer la retenue à la source au taux de 50% au titre des montants payés dans le cadre desdits contrats.

## Section 5. Crédit de départ des entreprises nouvellement assujetties

### 5.1. Cas d'un nouvel assujetti

Les nouveaux assujettis de droit ou sur option, bénéficient de la déduction:

- a) de la taxe ayant grevé les biens autres que les immobilisations corporelles et détenus en stock à la date de leur assujettissement;<sup>321</sup>
- b) de la taxe ayant grevé les biens constituant des immobilisations corporelles qui n'ont pas encore été utilisés à la date de leur assujettissement ;
- c) de la taxe ayant grevé les biens constituant des immobilisations corporelles en cours d'utilisation diminuée d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention s'il s'agit de biens d'équipement ou de matériel, et d'un dixième par année civile ou fraction d'année civile s'il s'agit de bâtiment.

Le bénéfice de la déduction dans les conditions sus-visées couvre la taxe ayant grevé les biens importés ou acquis auprès d'assujettis ou de non assujettis.

Le crédit de départ est déterminé en faisant abstraction de toute provision pour dépréciation éventuelle sur immobilisations ou sur stocks.

L'inventaire de ces biens et taxes y afférentes doit être déposé au centre de contrôle des impôts compétent avant la fin du 3ème mois de la date de leur assujettissement.

### 5.2. Cas d'un nouvel assujetti partiel

Lorsqu'un nouvel assujetti exerce à la fois une activité soumise à la TVA et une activité non soumise, le crédit de départ est régi par les règles de l'affectation applicables aux assujettis partiels, à savoir :

- pour les stocks de marchandises soumises lors de la vente à la TVA, le crédit de départ est constitué par le montant intégral de la TVA ayant grevé ces marchandises déterminé sur la base du montant réel ou sur la base du taux applicable en vigueur ;
- pour les stocks de marchandises exonérées lors de la revente de la TVA, aucun crédit de TVA ne peut être accordé même si les marchandises ont supporté la TVA à l'achat ;
- pour les immobilisations corporelles amortissables utilisées exclusivement pour les besoins des activités soumises à la TVA, le crédit de TVA est constitué par le montant de la TVA ayant grevé les immobilisations en question, déterminé sur la base du montant réel ou sur la base du taux applicable en vigueur, diminué du dixième par année civile ou fraction d'année civile pour les bâtiments et du cinquième par année civile ou fraction d'année civile pour le reste des immobilisations amortissables ;
- pour les immobilisations corporelles utilisées exclusivement pour les besoins des activités non soumises, il n'est accordé aucun crédit de départ. Il en est de même pour les voitures de tourisme servant au transport de personnes exclues par nature du droit à déduction ainsi que pour les équipements acquis en espèce pour un montant excédant le seuil légal ;
- Pour les immobilisations corporelles utilisées concurremment pour les activités soumises et les activités non soumises, le crédit de TVA est obtenu en appliquant, au montant de la TVA résultant de

<sup>321</sup> Le crédit de départ de TVA pour les éléments en stocks est déterminé à partir des factures d'achat y afférentes. Au cas où le nouvel assujetti se trouve dans l'impossibilité d'identifier le montant de la TVA ayant grevé les produits en stocks sur la base des factures d'achats, il détermine le crédit de départ par application du taux de TVA en vigueur à la date d'assujettissement partant du prix d'achat TTC

l'application des règles des fractions du 1/10 et du 1/5, un pourcentage de déduction correspondant au prorata (théorique) de l'exercice précédent si l'on se réfère à la solution retenue par la doctrine administrative lors de l'assujettissement du commerce de détail ayant atteint 100.000 D à la TVA ou à défaut, en appliquant un prorata déterminé sur la base des recettes prévisionnelles de la première année d'assujettissement.<sup>322</sup>

---

<sup>322</sup> Raouf Yaich (2015) : « La TVA et les autres taxes sur le chiffres d'affaires », ED Raouf Yaich, P 371

# CHAPITRE 4 – DEDUCTION DE LA TVA RETENUE A LA SOURCE

## Section1. Retenue à la source sur TVA sur les services

### 1.1. Assiette taux et Champ d'application

En vertu de l'article 19 du code de TVA , « En cas de réalisation par les personnes morales et les personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie d'opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, leurs clients<sup>323</sup> sont tenus de retenir la taxe sur la valeur ajoutée due au titre de ces opérations. Cette retenue est libératoire de ladite taxe. »

#### Exemple<sup>324</sup>

Supposons qu'un bureau d'étude étranger n'ayant pas d'établissement en Tunisie qui a réalisé une étude au profit d'une société tunisienne au cours du mois de mars 2013 pour un montant hors TVA égal à 100.000D, et que le montant de Et supposons que l'entreprise tunisienne a payé le montant de l'étude hors TVA au profit du bureau d'étude étranger au cours du mois de février 2003 soit 100.000D.

Parallèlement, l'entreprise tunisienne est tenue de retenir le montant global de la TVA due au titre de l'étude et de délivrer une attestation de retenue au bureau d'étude étranger à la date de paiement du prix ; soit au cours du mois de février 2003.

-La taxe due au titre de cette étude est égal à 12.000D, (le taux de TVA applicable aux études étant de 12%)

- le montant de la retenue à la source : 12.000D (TVA due) x 100% = 10.000D

L'entreprise tunisienne déclare et paie la TVA dans les vingt huit premiers jours du mois de mars 2003.

### 1.2. Option pour la déclaration de la taxe par les personnes ayant supporté la retenue à la source de la TVA

#### 1.2.1. Déclaration de TVA

Les personnes morales et les personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie et ayant supporté la retenue à la source conformément aux dispositions du paragraphe 1 de l'article 19 du code de TVA, peuvent déclarer la taxe sur la valeur ajoutée ayant fait l'objet de la retenue et déduire la taxe sur la valeur ajoutée supportée par les marchandises et services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe et ce, conformément à la législation en vigueur.<sup>325</sup>

#### 1.2.2. Restitution de TVA

En cas de crédit de TVA provenant de la déclaration de la TVA des personnes morales et des personnes physiques concernées par la retenue à la source de la TVA, il peut être restitué conformément aux dispositions de l'alinéa 3 bis du paragraphe I de l'article 15 du code de la TVA.

<sup>323</sup> Les services de l'Etat, des collectivités locales, des entreprises et des établissements publics sont tenus également de retenir l'intégralité de la TVA due sur les montants payés aux personnes morales et aux personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie

<sup>324</sup> Note commune 12-2003

<sup>325</sup> Les personnes susvisées doivent :

- déposer une déclaration d'existence,
- déposer une déclaration de TVA (voir exemple n°4)

**Exemple:**

Supposons qu'un bureau d'expertise dans le domaine du bâtiment ait réalisé une étude au profit d'une entreprise tunisienne au cours du mois de février 2015 pour un montant hors TVA égal à 80.000D

Et que pour les besoins de ladite étude les experts relevant du bureau d'expertise susvisé ont acquis pendant leur séjour en Tunisie du matériel et des équipements bureautiques pour une valeur de 2.000D. Ces acquisitions ont supporté une TVA égale à 360D.

Les frais de leur hébergement à l'hôtel s'élèvent à 3.000D hors TVA, la TVA au taux de 12% s'élève à 360D.

la TVA due au titre de l'étude : 80.000D x 12%	= 8.800D
le montant de la retenue à la source de la TVA : 8.800D x 100%	= 8.800D
TVA déductible=( 360D + 360D)	=720D
le crédit de la TVA = TVA due – (TVA déductible + TVA retenue à la source)= (80.000Dx 12%) – (360D + 360D + 8.800D)	=720D

Le bureau étranger peut déposer une déclaration de TVA comportant le montant du crédit et en demander la restitution, la demande sera visée par le chef de centre de contrôle des impôts compétent dans un délai ne dépassant pas 30 jours à partir de la date du dépôt de ladite demande.

## 1.3. Droit à déduction

Le client assujetti à la taxe ayant effectué la retenue bénéficie de la déduction de la TVA sur la base des factures émises de l'étranger même si elles ne sont pas conformes aux dispositions de l'article 18 susvisé ou de contrats conclus à cet effet et sur la base de l'attestation de la retenue à la source et ce de la TVA due sur son chiffre d'affaires au titre du même mois.

La note commune 24-2014 a prévu le principe de la déduction de la TVA **non retenue mais ayant été** régularisé spontanément ou suite à l'intervention des services du contrôle<sup>326</sup> :

## 1.4. Sanctions

Sont applicables à la retenue prévue au présent article, toutes les dispositions en vigueur en matière de retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés et relatives aux obligations et aux sanctions.<sup>327</sup>

<sup>326</sup> Cas de non retenue ou de retenue insuffisante

## a) Cas de régularisation spontanée:

Le client résident ou établi en Tunisie qui n'a pas effectué la retenue à la source exigible ou l'a insuffisamment effectuée sur les sommes objet de factures émises de l'étranger ou de contrats conclus à cet effet, peut déposer une déclaration rectificative relative au mois au cours duquel le paiement de la contrepartie des services soumis à ladite taxe a eu lieu. **Les pénalités de retard sont exigibles conformément à la législation fiscale en vigueur.** La TVA ainsi régularisée est déductible de la TVA due, et ce dans la limite des années non prescrites.

## b) Cas de régularisation de la situation suite à l'intervention des services du contrôle :

En cas d'intervention des services du contrôle, le montant principal de la TVA due objet de la retenue à la source qui est réclamé dans le cadre de l'opération de la vérification, sera déduit de la TVA due sur le chiffre d'affaires du client assujetti à la taxe et ce, dans le cadre de la même opération de vérification.

<sup>327</sup> il s'agit dans ce cas particulier d'une retenue à la source sur des montants payés à des non résidents non établis en Tunisie objet de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS qui stipule que la retenue à la source, non effectuée ou insuffisamment effectuée sur les montants payés aux non résidents, **est à la charge du débiteur résident ou établi en Tunisie.** Sur la base de ce qui précède, et du fait que l'article 19 du code de la TVA a fait supporter le client débiteur en Tunisie l'obligation de payer la TVA relative au service au lieu et place du fournisseur non résident non établi en Tunisie, le client résident ou établi en Tunisie reste tenu de payer le montant de TVA non retenue ou insuffisamment retenue majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation fiscale en vigueur (il ne s'agit pas d'une amende).

## Section 2 : Retenue à la source de la TVA au taux de 50% au titre des opérations conclues avec l'état et organismes assimilés et dont les montants sont égaux ou supérieurs à 1000 dinars

### 2.1. Champ et modalités d'application

Sous réserve des dispositions de l'article 19 du code de TVA, les services de l'Etat, des collectivités locales, des entreprises et établissements publics sont tenus d'effectuer une retenue à la source au taux de 50% sur le montant de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux montants égaux ou supérieurs à 1000 dinars y compris la taxe sur la valeur ajoutée ; payés au titre de leurs acquisitions de marchandises, matériels, biens d'équipements et services, immeubles et fonds de commerce. La retenue à la source est appliquée, même si le paiement des montants est effectué pour le compte d'autrui.<sup>328</sup>

La retenue à la source est opérée au moment du règlement du fournisseur, moyennant délivrance d'un certificat de retenue à la source servant de pièce justificative pour la déduction de la TVA ainsi retenue à la source au profit de l'entreprise qui l'a subie.

### 2.2. Sort de la TVA retenue à la source

La TVA retenue à la source est déductible de la TVA collectée pour son montant intégral.

Lorsque l'entreprise est en crédit de TVA, le crédit provenant de la retenue à la source est restituable sur demande sans délai pour son intégralité.

Aux termes du § I point 1 de l'article 9 du code de la TVA, la TVA retenue à la source sur les marchés à caractère public est déductible chez l'entreprise qui l'a supportée pour son montant total quel que soit le statut d'assujetti total ou partiel de l'entreprise.

Ainsi, les personnes réalisant des opérations imposables dans le cadre de marchés au profit de l'Etat, des collectivités locales, des entreprises et des établissements publics procèdent à la déduction non seulement de la TVA qui a effectivement grevé les éléments du prix d'une opération imposable, mais aussi de la TVA retenue à la source.

La déduction de la TVA retenue à la source est effectuée sur la base des certificats de retenue à la source de la TVA délivrés par les services compétents de l'Etat, des collectivités locales, des entreprises et des établissements publics.

---

<sup>328</sup> Ces dispositions ne s'appliquent pas aux montants payés:

- dans le cadre des abonnements de téléphone, d'eau, d'électricité et de gaz,
- au titre des contrats de leasing et des contrats d'ijâra, de vente murabaha, d'istisna et de vente salam conclus par les établissements de crédit.
- au titre de l'acquisition des produits et services soumis au régime de l'homologation administrative de prix et dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6% conformément à la législation et aux réglementations en vigueur. (Ajouté art 51 LF 2013-5488 du 30/12/2013)

*Selon la note commune 2004-19 : Ne sont pas également soumis à la retenue à la source les montants ne représentant pas la contrepartie d'acquisitions de marchandises, matériel, équipements, services et travaux tels que les montants payés au titre de remboursement de dettes ou de subventions.*

**Exemple** - Supposons que le chiffre d'affaires hors TVA d'une entreprise, réalisé au titre du mois de janvier 2012 se présente comme suit :

✓ Acompte sur marché public hors TVA	1.500.000 D
✓ Autre CA HT, taxable à 18%	500.000 D
CA total hors TVA	2.000.000 D

Supposons que la TVA déductible sur achats du mois de janvier 2012 soit de 150.000 D. Le montant de la TVA à payer au titre du mois de janvier 2012 est liquidé comme suit -

$$\begin{aligned} \text{TVA à payer} &= \text{TVA due} - (\text{TVA déductible sur achat} + \text{TVA retenue à la source}) \\ &= (2.000.000 \text{ D} \times 18\%) - (150.000 \text{ D} + 135.000 \text{ D}) = 75.000 \text{ D}. \\ 135.000 \text{ D} &\text{ étant la TVA retenue à la source} \quad (270.000 \text{ D} \times 50\%) \end{aligned}$$

### 2.3. Sanctions

Sont applicables à cette retenue toutes les dispositions appliquées en matière de retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés et relatives aux obligations et aux sanctions (voir chapitre 8 code IRPP et IS).

# Chapitre 5 : Régimes fiscaux spéciaux

## Section 1: Le régime suspensif

Le régime suspensif permet à un assujetti d'acquérir ou de recevoir des biens, des services ou des matières non grevés de TVA.

Plusieurs régimes suspensifs sont prévus par la législation tunisienne; certains sont énoncés par le code de la TVA, d'autres sont accordés par des dispositions particulières dont notamment le code d'incitations aux investissements dans le cadre des avantages fiscaux.

### 1.1. Les différents régimes suspensifs

#### 1.1.1. Le régime suspensif accordé aux assujettis exportateurs ou vendant en suspension de TVA

Ce régime est défini par le § I de l'article 11 du code de la TVA, « Les assujettis dont l'activité s'exerce à titre exclusif ou à titre principal<sup>329</sup> en vue de l'exportation ou des ventes en suspension, peuvent bénéficier du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée pour leurs acquisitions de biens et services donnant droit à déduction. »

Les biens et les services pouvant être achetés en suspension de TVA sont ceux donnant droit à déduction et servant directement à la réalisation des opérations d'exportation ou des ventes en suspension.

Le bénéfice de ce régime nécessite l'accomplissement de certaines obligations prévues par le § I de l'article 11 du code de TVA.<sup>330</sup>

#### 1.1.2. Le régime suspensif accordé aux assujettis réalisant des marchés à l'étranger

Les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée peuvent bénéficier de la suspension de ladite taxe au titre des biens et équipements acquis localement entrant dans les composantes des marchés réalisés à l'étranger dont le montant ne peut être inférieur à trois millions de dinars et ce nonobstant la proportion des exportations dans le chiffre d'affaires annuel global des entreprises concernées.

Le bénéfice de ce régime nécessite l'accomplissement de certaines obligations prévues par le § II de l'article 11 du code de TVA.<sup>331</sup>

<sup>329</sup> **Note Commune N° : 38/88** « A ce niveau, il est entendu par vente à l'exportation ou en suspension à titre principal, le fait pour une entreprise de réaliser à au titre des trois dernières années au moins 50% de son chiffre d'affaires à l'exportation ou en suspension de taxe. »

<sup>330</sup> Les personnes susvisées sont tenues d'établir un bon de commande en double exemplaires (2) sur lequel doivent être portées les indications suivantes:

- « Achats en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée;
- Dispositions de l'article 11 du code de la taxe sur la valeur ajoutée;
- Décision n° ..... du.....»
- Les bons de commande doivent recevoir la destination suivante (2):
- L'original au fournisseur,
- Une copie est conservée par l'intéressé.

Pour les affaires réalisées à l'exportation ou en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée, l'une des mentions suivantes doit être portée sur la facture «vente à l'exportation» ou «vente en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée suivant décision n°..... du.....»

Dans ce cas, il doit être joint à la copie de la facture soit le certificat de sortie de la marchandise, soit le numéro et la date de la décision administrative autorisant la vente en suspension.

### 1.1.3. Régime suspensif accordé dans le cadre de l'admission de marchandises sous un régime douanier suspensif.

En application des dispositions du § III de l'article 11 du code de la TVA, les marchandises admises au bénéfice d'un régime douanier suspensif peuvent être importées temporairement en suspension de TVA.

### 1.1.4. Régime suspensif accordé dans le cadre de l'admission de marchandises en vertu de la réglementation douanière au bénéfice du retour

Ce régime est prévu par le §IV de l'article 11 du code de la TVA ; il concerne la réimportation de marchandises à la suite d'une exportation temporaire ou d'une exportation ou réexportation définitive.

Le régime de l'admission en vertu de la réglementation douanière au bénéfice du retour est défini, au regard de la TVA, de la manière suivante :

#### 1.1.4.1. Marchandises réimportées suite à une exportation temporaire

Deux cas sont énoncés :

**Premier cas** : les marchandises ont été exportées pour subir une transformation, ouvraison ou autre complément de main-d'œuvre. Dans ce cas, la réimportation de ces marchandises donne lieu au paiement de la TVA sur la base de la valeur en douane des ouvraisons, transformations ou autres compléments de main-d'œuvre, tous droits et taxes inclus, à l'exclusion de la TVA elle-même.

**Deuxième cas** : les marchandises ont été exportées et réimportées en l'état sans subir aucune transformation, la réimportation est exonérée de la TVA.

#### 1.1.4.2. Marchandises réimportées suite à une exportation ou réexportation définitive.

La réimportation est subordonnée dans ce cas au paiement de la TVA.

### 1.1.5. Régime suspensif accordé aux exportateurs non assujettis.

Les non-assujettis qui effectuent occasionnellement des opérations d'exportation peuvent être autorisés à bénéficier du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée pour l'acquisition, auprès d'assujettis, de marchandises ou de services destinés à l'exportation.

### 1.1.6. Le régime suspensif pour Les opérations d'entretien, de réparation et de contrôle technique des aéronefs destinés au transport aérien, et de formation et d'apprentissage des pilotes réalisés au profit des entreprises de transport aérien. es huiles de pétrole

Bénéficient de la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée les services:

- d'entretien, de réparation et de contrôle technique des aéronefs destinés au transport aérien,
- de formation et d'apprentissage des pilotes réalisés au profit des entreprises de transport aérien.

Il faut noter qu'il y a d'autres régimes suspensifs accordés par le code de TVA (*régime suspensif en matière de vin et régime suspensif pour les huiles de pétrole*) ou des textes particuliers autre que le code de TVA.

---

<sup>331</sup> Sous réserve du respect des procédures prévues par le paragraphe I du présent article, les entreprises concernées par cet avantage doivent déposer une demande auprès des services fiscaux compétents accompagnée d'une copie du contrat relatif au marché à réaliser à l'étranger et de ses composantes.

Ces entreprises sont également tenues de présenter aux services fiscaux compétents les pièces justificatives de la sortie de la Tunisie des biens et équipements concernés par l'avantage dans un délai maximum d'un mois à partir de la date de leur sortie.

## Section 2: Les exonérations

### 2.1. Principe et différents types d'exonération

Il y a exonération par disposition de la loi, lorsqu'un produit ou une opération, bien que se trouvant dans le champ d'application de la TVA, en est exonérée par une disposition particulière de la loi.

L'exonération légale dans le système de TVA tunisienne s'applique selon le cas :

- à un produit ou à une opération de façon absolue, ou
- à un ou plusieurs stades (tels à l'importation, à la production et à la vente), ou
- en fonction de certaines conditions liées au domaine d'utilisation du produit.

En vertu de l'article 4 du code de la TVA, sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée les opérations énumérées par le tableau A.

En vertu du point 11, alinéa 3, § I de l'article premier du code de la TVA, sont également exonérés de la TVA lors de la vente par les commerçants détaillants, les produits alimentaires, les médicaments, les produits pharmaceutiques et les produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix.

Il y a lieu de noter que les ventes à l'export sont exonérées de TVA en raison du fait qu'elles se situent hors du champ territorial de la TVA tunisienne.

Néanmoins, lorsqu'un produit est exonéré de TVA, la TVA incluse dans les matières et services intrants utilisés pour le réaliser n'ouvre pas droit à récupération, d'où une sérieuse limitation à la portée réelle de l'exonération.

L'exonération du tableau A entraîne donc la perte du droit à déduction, sauf pour les exportations ou les ventes aux assujettis en cas d'option à l'assujettissement du produit et pour le transport aérien international.

### 2.2. Distinction entre exonération et régime suspensif

Le régime de l'exonération à l'exportation pour le vendeur est proche de celui de la vente en suspension de taxe. Ils sont tous les deux dépendants de la qualité de l'acheteur. Toutefois, si l'exonération est en principe définitive, l'achat en suspension est toujours précaire. La suspension reporte l'exigibilité de la TVA applicable sous réserve de l'utilisation conforme du bien acquis en suspension. Ainsi, en cas de revente d'une immobilisation acquise sous le régime suspensif au cours de la période de reversement, elle donne lieu à reversement de la TVA suspendue comme si elle avait été payée normalement.

Quant à l'exonération des produits et opérations (du tableau A notamment), elle s'applique à l'opération ou au produit (des fois en fonction de la qualité de l'acquéreur, ce qui rend confus la distinction entre régime suspensif et exonération), et surtout elle prive du droit à déduction plaçant, par là même, l'entreprise sous le régime des entreprises partiellement soumises à la TVA.

### 2.3. Principales exonérations du tableau A du code de TVA

Sont notamment exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée :

6- Les affaires à caractère philanthropique effectuées par les associations.

9- Les établissements d'enseignement primaire, secondaire, supérieur, technique et professionnel et les centres spécialisés en matière de formation dans le domaines de la conduite des véhicules et les écoles de formation des moniteurs d'enseignement de la conduite des véhicules ainsi que les établissements de garderie, ainsi que les services de formation en matière informatique rendus par les entreprises spécialisées agréées conformément à la réglementation en vigueur.

14- Les travaux agricoles effectués à l'intérieur des exploitations agricoles ainsi que les travaux forestiers, la location de matériels à usage agricole, le transport des produits agricoles effectué par les agriculteurs pour leur propre compte, la location d'étalages dans les marchés publics ainsi que les services afférents aux produits agricoles et de la pêche.

22- Les affaires effectuées par les agences de voyages avec les hôteliers et relatives aux séjours en Tunisie de non-résidents.

- 28- a) Le transport maritime et la consignation des navires ;  
 b) Le transport aérien international à l'exclusion des services rendus en contrepartie de la vente des billets de voyage);  
 c) Les services aériens sous réserve de réciprocité.  
 d) Le transport mixte rural

30- La location de locaux d'habitation non meublés ainsi que la location d'autres immeubles effectuée par les collectivités locales et les personnes physiques non soumises à la taxe sur la valeur ajoutée selon le régime réel au titre d'une autre activité et la location des locaux meublés destinés à l'hébergement des étudiants conformément au cahier des charges établi par le Ministère de tutelle.

30 bis- Les prestations de restauration rendues au profit des étudiants, des élèves et des apprenants dans les centres de formation professionnelle de base, et ce, conformément à un cahier des charges établi par le Ministère chargé de la tutelle du secteur.

31- Les opérations d'assurances et de réassurances soumises à la taxe unique sur les assurances.

38- Les produits de la pêche tunisienne.

39- a) Les intérêts sur<sup>332</sup> :

- prêts consentis et sur emprunts contractés par la Caisse Nationale d'Epargne Logement ;
  - prêts pour l'acquisition de logements neufs auprès de promoteurs immobiliers agréés ;
  - prêts à la construction d'immeubles à usage d'habitation ;
  - les dépôts et placements en devises convertibles et en dinars convertibles;
  - prêts consentis par la caisse nationale de retraite et de prévoyance sociale et la caisse nationale de sécurité sociale,
  - prêts consentis par les fonds sociaux des entreprises constitués conformément à la législation en vigueur.
- d) Les intérêts bancaires débiteurs.  
 f) Les commissions et intérêts afférents aux micro-crédits accordés par les institutions de micro-finances  
 g) Les commissions et les intérêts relatifs aux prêts universitaires.

39 bis. La différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition au titre des opérations réalisées par les établissements de crédit dans le cadre des contrats de vente murabaha, de vente salam et d'istisna à l'exclusion des commissions.

39 ter. Les montants payés dans le cadre d'une opération d'émission de sukuk conformément à la législation en vigueur et ce, à l'exception des commissions.

50- La vente des immeubles bâtis à usage exclusif d'habitation, réalisée par les promoteurs immobiliers tels que définis par la législation en vigueur, ainsi que leurs dépendances y compris les parkings collectifs attenants à ces immeubles au profit des personnes physiques ou au profit des promoteurs immobiliers publics.)

<sup>332</sup> Sont également exonérés en vertu du point 39 susvisé :

- a) Les intérêts sur
- les opérations réalisées dans le cadre du marché monétaire ;
  - prêts consentis par les établissements mixtes de crédits créés par des conventions ratifiées par une loi ;)
  - prêts consentis par les établissements financiers d'affacturage ;
  - créances acquises par les fonds communs des créances dans le cadre des opérations de titrisation des créances ;
  - les opérations d'achat avec l'engagement de revente des valeurs mobilières et des effets de commerce
- b) La commission de garantie prélevée au profit du fonds national de garantie.  
 c) La commission de péréquation des changes prélevée au profit du fonds de péréquation des changes et des taux d'intérêt.  
 e) Les intérêts des prêts consentis par la Caisse des Prêts et de Soutien des Collectivités Locales.

# Chapitre 6 : Liquidation de la TVA et obligations du contribuable

## Section 1 - Liquidation de la TVA et principales obligations fiscales s'y rattachant

Les assujettis à la TVA liquident leur position vis-à-vis du fisc tous les mois en déclarant sur un modèle d'imprimé fourni par l'administration la taxe collectée et les assiettes d'une part et la taxe imputée assortie du montant des achats ainsi que le crédit éventuel reporté du mois précédent d'autre part.

L'obligation de déposer une déclaration mensuelle de TVA pèse sur tous les assujettis qu'ils soient redevables ou non de TVA.

### 1.1. Délais de dépôt de déclaration et liquidation de TVA -

a TVA fait l'objet d'une déclaration mensuelle dans les délais suivants -

- **Pour les personnes physiques - les quinze premiers jours du mois** qui suit le mois au titre duquel l'imposition est due.

- **Pour les personnes morales - les vingt huit premiers jours du mois** qui suit le mois au titre duquel l'imposition est due.

La déclaration de TVA doit être datée et signée.

### 1.2. Liquidation de TVA

La liquidation de la TVA peut faire ressortir deux situations :

**Solde de TVA à payer-** Ce solde est acquitté au comptant au moment du dépôt de la déclaration. Le défaut de dépôt de la déclaration accompagnée du paiement dans les délais impartis entraîne des pénalités.

**Crédit de TVA -** Lorsque le montant de la taxe récupérable, y compris éventuellement le report créditeur du mois précédent, dépasse le montant de la TVA collectée, la déclaration dégage un crédit d'impôt au profit de l'entreprise.

Dans ce cas la déclaration déposée est dite négative. Le reliquat de la taxe qui n'a pas pu être imputé sur la taxe due est reporté sur le mois suivant et ainsi de suite d'un mois à un autre. Il peut aussi faire l'objet d'une demande de restitution si les conditions sont remplies.<sup>333</sup>

## Section 2 - Principales obligations fiscales liées à la TVA

Les obligations des contribuables comportent l'accomplissement des démarches et la réalisation des formalités d'identification fiscale, des obligations comptables, des obligations liées à la facturation et au transport de marchandises ainsi que les obligations déclaratives et de régularisation en cas d'abandon du régime d'assujetti, de cessation et de cession d'activités.

Toute personne physique ou morale qui s'adonne à l'exercice d'une activité soumise à la TVA en régime intérieur doit, avant d'entamer cette activité, souscrire une déclaration sur un modèle fourni par l'administration et obtenir une

carte d'assujetti total ou partiel. Aux termes du § V de l'article 18 du code de la TVA, les personnes effectuant occasionnellement une opération passible de la TVA doivent souscrire dans les quarante huit (48) heures une déclaration à la recette des finances du lieu où s'est effectuée l'opération et acquitter immédiatement la taxe.

Outre les obligations susvisées, les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée autres que ceux soumis au régime forfaitaire sont tenus :

- Etablir une facture pour chacune des opérations qu'ils effectuent comportant les mentions obligatoires<sup>334</sup> sauf dans le cas où le contrat fait foi,
- Mentionner sur les factures le montant de la taxe sur la valeur ajoutée ayant fait l'objet de suspension en application de la législation en vigueur
- Communiquer au bureau de contrôle des impôts compétent durant les vingt huit jours qui suivent chaque trimestre civil une liste détaillée des factures émises en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée selon un modèle établi par l'administration comportant notamment le numéro de la facture objet de l'avantage, sa date, le nom et prénom ou la raison sociale du client, son adresse, son numéro de carte d'identification fiscale, le prix hors taxe, le taux et le montant de la taxe sur la valeur ajoutée ayant fait l'objet de suspension et le numéro et la date de la décision administrative relative à l'opération de vente en suspension de taxe. Les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ayant émis des factures de ventes sous le régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée sont tenues de déposer ladite liste sur supports magnétiques conformément à un cahier des charges établi par l'administration
- Utiliser des factures (et éventuellement des bons de livraison ou des bons de sortie) numérotés dans une série ininterrompue et de respecter lors de l'établissement de ces documents la suite de séquence.<sup>335</sup>

<sup>334</sup> Les mentions obligatoires qui doivent figurer sur les factures sont :

01. La dénomination du vendeur.
02. Son adresse.
03. Le numéro du registre du commerce.
04. Le capital social pour les personnes morales.
05. Le code d'assujetti à la TVA du vendeur.
06. La désignation du client et son adresse.
07. La qualité du client "assujetti ou non assujetti" et le numéro d'assujetti du client.
08. La date de l'opération.
09. La désignation du produit ou de la prestation, la quantité et le prix unitaire.
10. Les montants hors taxes.
11. Les taux et montants des taxes.
12. Le montant total toutes taxes comprises.
13. Un numéro interne (a) propre au vendeur pour les factures, décomptes et mémoires...

Les mentions (1) - (2) - (5) - (6) - (8) - (9) - (10) - (11) et (13) ont un caractère substantiel. Leur mention obligatoire est expressément prévue par le code de la TVA.

Par ailleurs, la loi n° 2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour la gestion 2003, a institué l'obligation de l'insertion du numéro de la carte d'identification fiscale, pour toute facture émise au nom d'un client soumis à l'obligation d'établir la déclaration d'existence prévue par l'article 58 du code de l'IRPP et l'I.S. Sont toutefois dispensés de cette obligation les assujettis non tenus d'appliquer la majoration de l'assiette de la TVA de 25% (exemple - Expert comptable)

#### **Certains autres documents peuvent tenir lieu de factures.**

Ces documents doivent comporter les mentions obligatoires des factures. Parmi ces documents, il est possible d'énumérer, en tant que pièce justificative de la déduction de TVA :

- ✓ Une note d'honoraires.
- ✓ Un contrat.
- ✓ Un décompte provisoire.
- ✓ Un décompte définitif.
- ✓ Un mémoire.
- ✓ Un document douanier.

- Déclarer au bureau de contrôle des impôts de leur circonscription les noms et adresses de leurs fournisseurs en factures.

Les dispositions du paragraphe précédente sont applicables aux ventes réalisées par les commerçants détaillants avec l'Etat, les établissements publics à caractère administratif, les collectivités locales, les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, les personnes morales et les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices des professions non commerciales ainsi qu'aux autres ventes réalisées par les commerçants détaillants chaque fois que le client demande la facture. Pour les ventes réalisées à des personnes, autres que celles visées au présent paragraphe, le commerçant détaillant est tenu quotidiennement d'établir une facture globale.

---

<sup>335</sup> Les entreprises à succursales multiples peuvent éditer soit une série ininterrompue avec utilisation d'un lot de facturiers pour chacun des établissements, soit une série pour l'entreprise mère avec une indication permettant d'individualiser cette série et des séries relatives à chaque établissement à part, en indiquant pour chacun d'eux le numéro de la série suivi du numéro de l'établissement (n° .../1 par exemple).

# *SERIES ET EXAMENS*

**UNIVERSITE DE MANOUBA**  
**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES**

**Matière : Fiscalité Approfondie**

**Niveau d'études : 1<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable**

**Année Universitaire : 2015-2016**

**Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ**

## SERIE N° 1

### Exercice 1

«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 2014 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 étant 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 2012 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 2014, 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 2014

**UNIVERSITE DE MANOUBA****INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES****Matière : Fiscalité Approfondie****Niveau d'études : 1<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable****Année Universitaire : 2015-2016****Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ****SERIE N° 2****Exercice n°1**

La société «CARTHAGE» a lancé un projet industriel au cours du mois de mars 2014 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 2014, 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 2013.
- 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 2014 : 6,000 DT
    - Cours moyen boursier à la date de clôture de décembre 2014 : 6,000 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 voitures d'une puissance fiscale de 7CV (dont une voiture exploitée dans le cadre d'un contrat de leasing) acquises en Janvier 2013 pour un montant unitaire de 25 000DT et amorties 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 2010 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 2013.
  - ✓ Dotation aux amortissements pour les équipements de bureaux pour un montant de 5000 DT. Ces équipements objet d'une facture émise en Janvier 2014, 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 2014 et le paiement a été effectué :
- ✓ En espèce pour un montant de 5 000 en Juillet 2014,
  - ✓ Par compensation pour un montant de 5 000D en Aout 2014,
  - ✓ Par un dépôt en compte bancaire pour un montant de 30 000 D en Décembre 2014.

**Travail à faire :**

Déterminer le bénéfice imposable et l'IS dû par la société «Delta » au titre de l'exercice 2014.

**Exercice 3**

Mr Rached exerçant une activité de consultant a réalisé en cours de l'exercice 2014 un chiffre d'affaires de 720 000DT se détaillant comme suit :

- ✓ 250 000DT en contrepartie d'une étude réalisée pour le compte d'une société espagnole dans le cadre d'un marché avec l'état Tunisien pour réaliser une centrale des cartes magnétiques. Ce montant a été payé en devise en cours de la même année.
- ✓ 120 000DT en contrepartie d'une étude utilisée à l'étranger par une société Italienne et perçue en totalité au cours du mois d'octobre 2014.
- ✓ 350 000DT en contrepartie de services réalisés et utilisés en Tunisie dont 60% ont été encaissés en 2014.

**Travail à faire :**

Déterminer le revenu net imposable réalisé par Mr Rached au titre de l'année 2014 sachant qu'il a opté depuis la date de dépôt de sa déclaration d'existence en 2009 au régime du forfait d'assiette et qu'il est marié.

**Exercice 4**

La société « Câbles puissants » a réalisé au titre de l'exercice 2014 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 2013 des 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 2014.
  - Correspondant à une créance d'un autre client pour un montant de 7 000DT. L'action en justice a été exercée le 5 Janvier 2015.
- 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 contribution conjoncturelle au titre de l'exercice 2014 pour un montant de 50 000DT.
- 6. 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 2014, le camion a été acquis en 2012 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 2014.

## Exercice 5

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<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable****Année Universitaire : 2015-2016****Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ****SERIE N° 3****Exercice n°1**

«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 2014, 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 2014 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 2014 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 2014 en procédant aux corrections nécessaires.

**Exercice 2**

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 2013, 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 2013 et facturées à la société «CARTHAGE» au cours du mois de décembre 2013 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 2014 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 2014 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 2003) 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 2014 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 2014.
- 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 2014.

**N.B : Tous les montants sont libellés en hors taxe.**

### Exercice 3

La société « KGM TOURISME » est une société à responsabilité limitée, spécialisée dans l'exploitation et la gestion hôtelière. Elle a réalisé au titre de l'exercice 2014 un résultat net global s'élevant à 3.820.430D.

La société « **KGM TOURISME** » a réalisé le 1er septembre 2014 un apport en nature au capital initial d'une société d'exploitation hôtelière sise à Djerba.

L'apport en nature effectué par la société « KGM TOURISME » consiste en un équipement évalué à 80.000 D. Le matériel en question a été acquis et mis en exploitation par la société « KGM TOURISME » en date du 1er Mars 2012 pour un montant de 90.000 D HTVA et financé à concurrence de 50% de son prix d'achat HTVA par une subvention d'équipement. La société « KGM TOURISME » a opté pour l'amortissement du matériel en question au taux de 15%.

#### Travail à faire :

Déterminer le bénéfice imposable de la société « **KGM TOURISME** » au titre de l'exercice 2014 avec l'hypothèse que le résultat net global déclaré par la société n'a pas tenu compte des conséquences fiscales de l'apport en nature.

### Exercice 4

La société « Batilux », société à responsabilité limitée au capital de 150.000D détenu à raison de 60% par la société « Immopro » spécialisée dans le commerce en gros des matériaux de construction, fait l'objet d'une vérification fiscale approfondie au titre de l'exercice 2013.

La société « Batilux » a enregistré au titre de l'exercice 2013, un chiffre d'affaires brut de 5.640.000 D et un bénéfice fiscal déclaré de 124756 D qui 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 :**

- Véhicule de tourisme d'une puissance fiscale de 9 c.v et d'une valeur de 30.000 D : 6.000 D acquis par voie de leasing en 2011 sachant que la société a déduit extracomptablement le différentiel d'amortissement en 2011, 2012 et 2013.;

- Amortissements différés pour un montant de 10 000D non imputé sur le résultat de l'exercice 2012.

**Divers produits :**

- Revenus de participations au capital d'une société établie au Maroc 5.000 D. Le Maroc a retenu 10% sur les dits revenus ;

- Un montant de 100.000 D. représentant la contrepartie des marchandises livrées à une de ses filiales à l'étranger au cours de 2012.

**Travail à faire :**

Déterminez les résultats de la vérification fiscale de la société « Batilux » en justifiant vos réponses.

**Exercice 5**

La société "Les tissages" a préparé les états financiers arrêtés au 31 décembre 2014 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 ;

- La déduction d'une perte de change 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 2014.

**Exercice 6**

La Société " Violette " vous demande, en vue du dépôt de la déclaration de l'exercice 2014, 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 7**

Au titre de l'exercice 2014, 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 2014.
- 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 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 2014 (Taux d'amortissement de 15%).
- Un produit de 50 000D correspondant à une subvention pour égal montant, ayant été encaissé le 1 Juillet 2014 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 2014 relative à des actifs endommagés en 2013 sachant que la perte correspondante a été réintégrée en 2013.
- Plus value imposable pour un montant de 10 000 suite à la cession le 30 juin 2014 pour un montant de 100 000D d'un terrain acquis le 30 Juin 2012 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 2014

**Exercice 8**

Au titre de l'exercice 2014, 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 2013 et encaissé en Mars 2014
  - Taux de change en Octobre 2013 1€=2,23
  - Taux de change en décembre 2013 1€=2,28
  - Taux de change en Mars 2014 1€=2,3

7. Plus value imposable pour un montant de 10 000 suite à la cession le 30 Septembre 2014 pour un montant de 20 000D d'une voiture de tourisme de puissance fiscale de 10 CV acquise neuve le 30 Mars 2012 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 2014 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 2014.

**UNIVERSITE DE MANOUBA****INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES****Matière : Fiscalité Approfondie****Niveau d'études : 1<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable****Année Universitaire : 2015-20156****Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ****SERIE N° 4****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 2014, 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 2014.
- 2- Un montant de 10.000 DT correspondant à une cotisation d'assurance vie souscrite en 2014 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 2014 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 2014 pour un montant de 10.000D. La dernière acquisition d'équipements de bureaux a été effectuée le 1 Janvier 2010 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 2011)
  - la reprise sur provisions pour dépréciation de stock (provision ayant été déduite au cours de l'exercice 2012) pour un montant 20.000D.

**Renseignements divers**

Au titre de l'exercice 2013, 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 2014.

**Travail à faire :**

- A. Déterminez l'assiette imposable de la société « NEW INDUSTRIE » au titre de l'exercice 2014 et l'IS dû.
- B. Calculer l'impôt sur le revenu dû par l'actionnaire Mr Skander durant l'année 2014 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 2014 et qu'il a opté pour le régime du forfait d'assiette.
  - Il a cédé en 2014 des parts sociales d'une société établie en Tunisie pour un montant de 45.000D, ayant été souscrites en 2012 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 2013, la société a réalisé un bénéfice comptable de 100.000D et un résultat imposable bénéficiaire de 150.000D. L'exercice 2014 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 2014 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 2013 est de 70,000D. La levée d'option a été exercée en Janvier 2015.
  
- 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 2014 payé comme suit :
  - o 30% réglé en espèce en Janvier 2014,
  - o 40% réglé en espèce en Février 2014,
  - o 30% réglé par virement bancaire en Mars 2014.
  
- 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 2013 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 2012, la société a réalisé une perte fiscale de 50.000 dinars. Le nouveau comptable de la société prévoit de déduire ce déficit reporté en 2014.

### Travail à faire :

1. Déterminez l'assiette imposable de la société « Bardo commerce » au titre de l'exercice 2014 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 2014 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 2014, 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 31/12/2014 : 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 2014 suite à la cession d'un équipement acquis dans le cadre d'une opération de fusion en 2012 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 déterminée comme suit :

- Prix d'acquisition hors TVA : 200.000D;
- Amortissement au taux de 5%
- TVA au taux de 18%
- Durée de détention du 1er juillet 2011 au 1er juillet 2014
- Prix de cession : 300.000D.

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 2014 par la société "Dhaou".

### Exercice 4

Au titre de l'exercice 2014, la « STPM » 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 2003.

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 2014) 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 2014. La « STPM » a en effet, offert en 2013 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 2012 est de 20,000DT et celui du mois de décembre 2013 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 suite :

<b>Eléments</b>	<b>Marché Algérie</b>	<b>Marché Mauritanie</b>
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 2014 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 2014, 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 2009 au prix de 800.000 DT et enregistré à la recette des finances en date de 15 juillet 2009.

#### Travail à faire :

- 1- Calculer l'I.S dû par « STPM » au titre de l'exercice 2014
- 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 et toute autres redevance exigible au titre de l'année 2014, sur la base des information 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 2014 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 2014 d'un montant de 25.000 DT
- ✓ 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.

## Exercice 5

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 2014 ; 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 2014 et prend effet à cette date.

Le résumé du bilan de la filiale «C» au 31 août 2014 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
<b>Total</b>	<b>6.200.000</b>	<b>7.500.000</b>	<b>Total</b>	<b>6.200.000</b>

\* 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 2013 s'élève à 13 D l'action. (10 000 actions ont été achetées en Décembre 2012, le reliquat a été acheté en Janvier 2013)

#### Travail à faire :

Dégager les conséquences fiscales résultant de l'opération de fusion.

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 » au capital de 1.000.000 DT, exerce son activité dans le domaine des 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<sup>er</sup> 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)

## 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<sup>er</sup> 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 LA MANOUBA  
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE  
ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Année Universitaire 2013-2014

**SESSION PRINCIPALE**  
**Mai 2014**

Module : Fiscalité approfondie  
Durée de l'épreuve : 02 Heures  
Enseignants : Louati H., Garbi A. et L. Ben Aissa

Niveau : 1<sup>ère</sup> année  
Cycle : Mastère Professionnel en Comptabilité  
Nombre de pages : 02

**FISCALITE APPROFONDIE**

**Exercice 1 : (10 points)**

- 1- Présentez la territorialité des droits d'enregistrement.
- 2- Faites la liquidation des droits d'enregistrement exigibles sur les actes suivants en supposant que les actes sont enregistrés dans les délais et qu'ils sont établis en 5 pages (3 feuilles) et présentés en 4 copies.
  - 2-1- Le 4 Janvier 2014 Monsieur "X" procède à l'acquisition auprès de la société "P" promoteur immobilier agréé d'un terrain d'une superficie de 500 m<sup>2</sup> pour le prix de 50.000 D.  
Le terrain est hypothéqué au profit d'un organisme bancaire pour le montant de 10.000 D.  
Il est immatriculé à la conservation de la propriété foncière sous le n°42310 Ariana, il provient au vendeur d'un partage enregistré à la recette des finances de l'Ariana le 20 Avril 2010 sous le n°460.  
Monsieur "X" subordonne son acquisition à l'obtention d'un crédit bancaire.
  - 2-2- Le 10 Mai 2014 la banque accorde le crédit à l'acquéreur et les parties rédigent le contrat définitif de vente.

**Exercice 2 : (10 points)**

Soit la société « L'Espoir » spécialisée dans le domaine de la construction, société anonyme au capital de 5 MD qui aurait déclaré au titre de l'exercice 2013 un résultat net de 640.000 D pour un CA total de 6.730.000 D dont une partie est réalisée dans le cadre d'un chantier de construction en Libye exécuté durant la période allant du 15 février à fin 2013 facturé pour 3.120.000 D.

Pour la détermination de ce résultat, il a été tenu compte notamment de ce qui suit :

➤ **Au niveau des charges**

- Déduction des charges relatives au chantier exécuté en Libye de l'ordre de 2 MD.
- Déduction d'une provision de 130.000D au titre de la dépréciation du stock mis à la disposition du chantier en Libye.
- Déduction des intérêts de l'ordre de 50.000 D dû sur prêt qui lui a été accordé pour l'exécution de son chantier en Libye, par une banque de la place qui possède 30% de son capital.
- Déduction d'une commission de 35.000 D à un résident de Libye qui l'a aidé à achever ses travaux dans les conditions difficiles connues par le pays à l'époque.
- Des frais de réceptions organisées en 2013 pour 18.000 D suite à l'achèvement de son chantier.
- déduction d'une annuité d'amortissement de 11.250 D relatif à un équipement acquis en 2010 dans le cadre d'un contrat de leasing pour une valeur de 75.000 D HTVA, le contrat couvre une période de 5 ans à partir de 3 Mars 2010.

➤ **Au niveau des produits**

**Comptabilisation**

- d'une plus-value de 15.000 D réalisée de la vente de ses équipements en Libye après achèvements des travaux.
- d'une plus-value de 25.000 D de cession de titres de participation au capital d'une société établie dans une zone de développement régional.
- Des revenus de capitaux mobiliers de 35.000 D en contrepartie d'un prêt de 500.000 D qu'il a accordé à une société dans laquelle elle détient des participants.
- une reprise sur provision de 68.000D relative à une provision constituée au cours de l'exercice 2010 au titre de la dépréciation de la devise étrangère, cette provision a fait l'objet de déduction de l'exercice 2010.

**Travail à faire :** déterminez l'assiette imposable au titre de l'exercice 2013 et l'IS dû.

**UNIVERSITE DE MANOUBA**  
**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES**

**Matière : Fiscalité Approfondie**

**Niveau d'études : 1<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable**

**Année Universitaire : 2015-20156**

**Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ**

**SERIE N° 5**

**Exercice n°1**

Déterminez le taux de la retenue à la source sur l'impôt lors des paiements effectués par la société commerciale « Tunisia Trade » relatifs aux opérations suivantes :

1. Sous-traitance de main d'oeuvre pour un montant de 5 000D
2. Charge publicitaire pour un montant de 3 000D
3. Honoraire servie au bureau d'étude réalisant 60% de leur CA à l'export pour un montant de 7 000D
4. Honoraire servie à une PME régie par l'article 17 de la LF2013 pour un montant de 5 000D
5. Indemnité complémentaire versé à un salarié de la société « Avenir Meilleur », filiale de la société « Tunisia Trade » 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
7. Loyer de fonds de commerce pour un montant de 4 000D auprès de la société ABC soumise à l'IS
8. Loyer de matériel et équipements pour un montant de 5000D auprès de la société ZZZ soumise à l'IS
9. Loyer du siège social versé à une entreprise totalement exportatrice créée en 2012
10. Jetons de présence spéciaux alloués à certains administrateurs en rémunération d'un travail déterminé pour un montant de 5 000D
11. Achat d'un immeuble auprès d'une personne morale pour un montant de 50 000D

**Exercice n° 2 <sup>336</sup>**

Soit une entreprise de fabrication de produits insecticides à usage agricole et à usage domestique qui a réalisé au cours de l'exercice 2014 un chiffre d'affaires de 4 000 000 D se répartissant comme suit :

- CA à l'exportation : 800 000 D
- CA en suspension : 400 000 D
- CA local soumis : 1600 000 D
- CA local exonéré : 1200 000 D

Au cours du mois de mars 2015 elle a réalisé les opérations suivantes :

1) Achat local d'une machine destinée à l'ensemble de l'activité pour un montant de 40 000 D. Remise de 3% pour paiement au comptant.

2) Importation de 4 machines : 2 destinées aux produits insecticides à usage agricole d'une valeur CIF de 24 000 D, 2 autres aux produits insecticides à usage domestique d'une valeur CIF de 28 000 D.

---

<sup>336</sup> Examen ISCAE 2015 proposé par Mr Ben Aissa

- 3) Acquisition d'un local administratif pour un montant de 65 000 D.
- 4) Revente d'un terrain acquis auprès d'un lotisseur immobilier pour y construire un dépôt de marchandises le 22 avril 2010. Prix d'acquisition 100 000 D, prix de vente 120 000 D.
- 5) Ventes d'insecticides à usage domestique à un commerçant grossiste pour un montant de 20 000 D et à un commerçant détaillant non assujetti pour un montant de 4 000 D.
- 6) Cession d'un camion acheté le 15 février 2012 auprès d'un concessionnaire de véhicules de transport à un commerçant non assujetti. Prix d'acquisition : 25 000 D. Prix de cession : 17 000 D.

**Travail à faire :**

Etablir la déclaration de TVA du mois de mars 2015.

**Exercice n° 3**

La société de travaux publics « société Gabes Travaux » est une société anonyme de bâtiments et de travaux publics régie par le CII créée en 2012. Son siège social est à Gabes.

Dans le cadre de sa politique d'internalisation, elle a été retenue dans deux appels d'offre lancés respectivement par l'état Marocain et l'état algérien.

Un appel d'offre pour la construction d'une piscine olympique en Maroc pour un cout global de 5000 000DT

Un appel d'offre pour la construction d'un local administratif à Stif en Algérie pour un cout global de 2500 000DT

**Travail à faire :**

Préciser le régime fiscal en matière de TVA des deux marchés conclus par « Gabes Travaux »

**EXERCICE N°4**

Au cours du mois de Janvier 2014, le société « Détail + » a réalisé les opérations suivantes :

1. Livraison de marchandises d'un montant de 25.000 HT au client « Khaled », TVA 18%. La facture sera établie début février et le paiement sera effectué début Mars.
2. Ventes de marchandises livrées au client « Mohamed » pour une valeur de 35.000 HT, Remise 5%, TVA 18%.
3. Absence de facturation et non Encaissement du Loyer et de Janvier relatif au magasin de la société loué à une société commerciale de prêt-à-porter, le montant du loyer est de 1500 Dinars HT.
4. Reçu d'une avance du client Mohamed visé à la question 2 pour 800 D, HT.
5. Importation d'articles ménagers ; Prix d'achat 100.000 Euro ( 120.000 Dinars ), valeur en douane 150.000, Droit de douane 37.500, Fodec1%, DC 25%, TVA 18%.
6. Acquisition locale d'un produit industriel pour 85.000 Hors Taxes soumis au FODEC et au DC (25%) ; TVA 18 %.
7. Encaissement d'une subvention d'exploitation de 60.000 D.
8. Le client Khaled visé au point 1 est en faillite ; la société ne va pas encaisser le prix de la vente réalisée début janvier.
9. Vente à « Sousse Export » des articles pour 12.000 Dinars HTVA ; La société cliente a présenté une autorisation d'achat en suspension de la TVA.
10. La société a prélevé une machine à café pour la mettre à disposition du personnel. Prix d'achat 35.000 Dinars, Prix de vente pratiqué pour cet article 42.000 Dinars, TVA 18%.
11. Paiement des intérêts d'un crédit bancaire, et d'une commission de banque s'élevant respectivement à 2.000 et 200 Hors TVA.
12. Paiement de la prime d'assurance du premier trimestre 2014 d'un montant de 1.180,000 taxes comprises.
13. Réception et règlement de la facture de la compagnie de leasing relative aux loyers du mois de janvier du matériel informatique et de la voiture de direction pour respectivement 2.000 et 1.200 Hors T.V.A.

14. Acquisition de diverses fournitures de Bureau pour 850 D HTVA. Le fournisseur a omis d'indiquer sur la facture le nom de la société Détail + ainsi que son numéro d'immatriculation fiscale.
15. Encaissement de 450 D au titre du loyer d'un appartement loué meublé à Bardo.

**TAF : Etablir la déclaration de TVA au titre du mois de Janvier 2014.**

#### Exercice n° 5

La société « INFO » est une société anonyme cotée à la bourse des valeurs mobilières de Tunis. Son capital de 300.000 D, entièrement libéré, est divisé en 30.000 actions. Implantée à Tunis, elle est spécialisée dans la formation, le conseil et l'intégration des nouvelles technologies appliquées en matière de télécommunication. Elle détient 80% du capital de la société « LOG ».

Les deux sociétés sont soumises à l'IS et au contrôle du commissaire aux comptes, les exercices comptables ont la même date d'ouverture et de clôture.

#### Travail à faire :

1. Les dirigeants de la société « INFO » ont l'intention d'opter pour le régime de l'intégration des résultats à partir de l'exercice 2014, ils désirent, d'un coté, connaître les conditions et les modalités d'application de ce régime et vous demande, d'un autre coté, de savoir si ces conditions sont remplies pour les deux sociétés « INFO » et « LOG ».
2. En supposant qu'au cours de l'exercice 2014, la répartition du résultat par le groupement entre ses membres a fait aboutir que le résultat de la société « INFO » soit un bénéfice de 240.000 dinars, que la société « LOG » a accusé un déficit de 150.000 dinars dont 50.000 dinars provenant de l'exercice 2013; déterminer l'impôt sur les sociétés compte tenu du fait qu'elles ont ou non la possibilité d'opter pour le régime de l'intégration des résultats.

#### Exercice 6

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».

#### Exercice n° 7

La société ABC est une imprimerie ayant deux secteurs d'activités :

- Le secteur d'impression de livres (relevant du tableau A en matière de TVA mais soumis au Fodec au taux de 1%).
- Le secteur d'emballages en carton soumis à la TVA au taux de 18% et au Fodec au taux de 1%.

**A/** En 2014, elle a réalisé les chiffres d'affaires suivants :

- Impression de livres : 490 811 D Hors Fodec 1%
- Production emballages : 1 000 000 D hors TVA 18% et Fodec 1%.
- Exportation emballages : 500 000 D

#### Travail à faire :

1) Calculer le prorata de l'année 2014 (le FODEC est pris en compte pour la détermination du prorata).

**B/** La déclaration de TVA du mois d'avril 2015 dégage un crédit reportable de 35 000 D.

Au cours du mois de mai 2015, la société ABC a réalisé les opérations suivantes :

**Achats**

1) Achat pour les deux secteurs de matières consommables : 26.219,600 D TTC (Fodec 1% + TVA 18%).

2) Achat de matières pour les deux secteurs : 15.000 D hors taxes (Fodec 1% + TVA 18%).

3) Achat de papiers pour le secteur impression de livres : 59.590 D TTC (TVA 18%).

4) Achat de cartons pour le secteur emballages : 75.000 D hors taxes (Fodec 1% + TVA 18%).

5) Frais généraux communs :

- électricité	900 D	hors TVA 18%,
- loyers	2.000 D	hors TVA 18%,
- leasing	3.000 D	hors TVA 18%,
- services bancaires	500 D	hors TVA 18%,
- honoraires	1.500 D	hors TVA 12%,
- fournitures de bureau	1.300 D	hors TVA 18%.

6) Acquisitions d'équipement :

- machine impression livre	D	30.000	hors TVA 18%,
- machine emballages	D	60.000	hors TVA 18%,
- équipements informatiques utilisés par les 2 secteurs	D	10.000	hors TVA 12%,
- agencements de l'atelier fabrication d'emballages	D	15.000	hors TVA 18%.

7) Production immobilisée : La société ABC s'est livrée à elle même une machine mise en service le 02/05/ 2015 pour les besoins des deux secteurs.

Coût de production : 30 000 D

**Ventes hors taxes**

- Impression livres pour le marché local	D.	140.000
- Fabrication emballages pour le marché local	D.	160.000
- Fabrication d'emballages à l'export	D.	130.000

**Travail à faire :**

1) Calculer la déclaration de TVA et du Fodec au titre du mois de mai 2015.

**C/** Dites ce qu'il faudra faire si en fin d'exercice, les calculs de prorata donne un prorata pour 2015 de 87%.

UNIVERSITE DE MANOUBA  
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Matière : Fiscalité Approfondie

Niveau d'études : 1<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable

Année Universitaire : 2015-20156

Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ

## SERIE N° 6

### Exercice n°1

«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», et qui exploite :

- Une unité hôtelière située au centre ville de Tunis et comprenant une cinquantaine de chambres, un restaurant intégré et leurs dépendances ;

- Un centre d'animation touristique (CAT) adjacent à l'hôtel avec une grande terrasse sur l'avenue principale.

Au début du mois de juillet 2015, Monsieur «Mahmoud Tej», ayant dépassé l'âge de la retraite et souhaitant réduire ses activités, a décidé de se retirer de la gérance et de céder à son neveu, Monsieur «Fadhel», le centre d'animation touristique «CAT» qui constitue une unité économique indépendante et autonome et qui est créé le 1er janvier 2012 dans le cadre d'un investissement d'extension.

Monsieur «Fadhel» a décidé de reprendre l'unité cédée par la société «THD» dans le cadre d'une société à responsabilité limitée (SARL) qu'il a créée avec son épouse et une SICAR.

- Les éléments d'actifs et de passifs identifiés de l'unité touristique «CAT» et qui ont été cédés, à la date du 1er juillet 2015, dans le cadre de cette opération de transmission, se détaillent comme suit :

- Construction (sur sol d'autrui : terrain concédé) 350.000,000
- Matériel d'exploitation 111.868,000
- Mobilier, ameublement et décoration 132.115,000
- Petit Matériel d'exploitation 26.843,000
- Véhicule utilitaire 51.900,000
- Stocks de produits consommables 24.000,000
- Créances sur le personnel et les clients 8.366,250

**Total 705.092,250**

Les montants ci avant indiqués correspondent aux valeurs nettes comptables qui ont été retenues comme prix de cession / transmission.

**Travail à faire :**

1. En dehors des créances, tous les actifs cédés de l'unité «Centre d'animation touristique» ont donné lieu à une déduction de la TVA au moment de leur acquisition. Préciser le sort de la TVA déduite en supposant que tous les biens en question aient été acquis le premier janvier 2006 (date de réalisation de l'investissement d'extension).
2. Indiquer, le cas échéant, les conditions permettant de bénéficier de la dispense de la régularisation.

### Exercice n°2

- I. La société «CARTHAGE» est une société anonyme créée en mars 2008 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 industriel portant sur la production de l'énergie solaire à Ben arous .
- 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 et facturées à la société «CARTHAGE» 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»

Pour le besoin de l'installation de l'usine, la société «CHAMS» a signé une convention avec une société domiciliée en Norvège dénommée «KLAUSS» ayant pour objet le montage des équipements.

Les opérations de montage des équipements ont été réalisées par le personnel de la société norvégienne «KLAUSS» pendant la période allant du 09 mars au 25 avril 2015. Les travaux de montage sont facturés à la société «CHAMS» pour un montant de 520.000,000 D.

Cette opération de montage a été financée pour un montant de 250 000D par une société domiciliée en Japon (absence de convention de non double imposition) dénommée «Japon Finances». La convention conclue entre les parties prévoit le remboursement de ce montant, par la société «CHAMS», sur trois ans moyennant un taux d'intérêt annuel de 10%. Le premier versement a eu lieu le 25 Novembre 2015, il est majoré des intérêts servis et couvrant une période de 6 mois.

### **Travail à faire :**

1. Déterminer le régime fiscal applicable à la société «CHAMS» **en matière d'IS et de TVA**
2. Déterminer le régime fiscal applicable à la société «Nova» **en matière et de TVA au titre de la réalisation de l'étude** sachant que la convention de non double imposition signée entre la Tunisie et le Royaume de Norvège prévoit une retenue à la source sur les études techniques de 15%
3. Déterminer le régime fiscal applicable à la société «KLAUSS » **en matière d'IS de TVA** au titre des opérations de montage sachant que la société «KLAUSS» dispose au titre des opérations de montage d'un établissement stable en Tunisie, selon la convention de non double imposition signée entre la Tunisie et le Royaume de Norvège
4. Déterminer le régime fiscal applicable à la société «Japon Finances» **en matière d'IS et de TVA** au titre de la réalisation du financement du projet de la société «CHAMS».

- II. La société «CARTHAGE» a cédé en Octobre 2015 certains de ses équipements à une entreprise totalement exportatrice. Les équipements en question lui ont été apportés dans le cadre d'une opération d'absorption d'une société établie dans une zone de développement régional intervenue le 15 mars 2013. Ces équipements ont été acquis par la société absorbée le 1er janvier 2012 au prix hors taxe de 350.000 DT et ont supporté une TVA au taux de 12%.

**Travail à faire :**

Indiquez les obligations fiscales de la société «CARTHAGE» **relatives à la cession** des équipements.

**EXERCICE N° 3**

La société « ABC » est une Société à Responsabilité Limitée (SARL) spécialisée dans la fabrication de meubles, assujettie obligatoire à la TVA au taux de 18% et soumise à la taxe professionnelle (FODEC) au taux de 1%.

Cette société a réalisé au cours du mois de Mai 2015 les opérations suivantes

1. Vente de meubles à divers sociétés pour un montant HT de 40 000D et encaissement d'une avance de 5 000 DT au titre d'une commande de meubles pour un montant de 30 000 D, faite par un grossiste, à livrer au cours du mois de Septembre 2015
2. Livraison d'un salon de luxe dans la maison du gérant
  - Prix de revient unitaire HT – 5000 DT
  - Prix de vente unitaire HT - 8000 DT.
3. Livraison à soi-même d'un bureau de direction
  - Prix de revient unitaire HT –3000 DT
  - Prix de vente unitaire HT - 4000 DT.
4. Apport en société de meubles produits par la société « ABC » dans le cadre de la constitution d'une société commerciale
  - Prix de revient unitaire HT 10 000 DT
  - Prix de vente unitaire HT –15 000 DT.
5. Vente à la société « Coatac» de bureaux de direction pour une valeur totale hors taxes de 5 000 DT. La société « Coatac» a présenté une attestation d'achat en suspension de TVA
6. Exportation de meubles de décoration vers le Maroc pour un montant HT de 20 000 DT (TVA en Maroc =20%).
7. Don en nature d'un bureau, accordé à une association constitué conformément à la réglementation en vigueur
  - Prix de revient unitaire HT – 2000 DT
  - Prix de vente unitaire HT - 3000 DT.
8. Importation d'une machine -
  - Valeur facturée par le fournisseur – 10 000D
  - Valeur déclarée en douane - 12 000 DT
  - Droits de douane - 10%
  - TVA 18%
  - FODEC - 1%
9. Achat de matières premières pour un montant HT de 60 000D dont une facture pour un montant TTC de 11 120 D (TVA au taux de 18%) payé en espèce.

**Travail à faire :**

- 1- Préciser pour chacune des opérations ci-avant, les conséquences fiscales en matière de TVA.
- 2- Liquider la déclaration de TVA du mois de Mai dans les deux hypothèses suivantes -
  - La déclaration du mois d'Avril dégage une TVA à payer
  - La déclaration du mois d'Avril fait apparaître un crédit de TVA de 10 000 DT.

#### **EXERCICE N° 4**

La société « GMF » est une Société à Responsabilité Limitée (SARL) spécialisée dans la commercialisation de fournitures de bureaux assujettie obligatoirement à la TVA au taux de 18%.

Cette société a réalisé au cours du mois de Novembre 2015 les opérations suivantes -

1. Vente de fournitures de bureaux à divers sociétés au comptant pour un montant HT de 50 000D et à crédit pour un montant HT de 10 000D dont des intérêts pour un montant de 500D.
2. Cession d'une voiture utilitaire pour un montant de 10 000D exploitée auparavant dans le cadre d'un contrat de leasing. La société « GMF » a exercé en Janvier 2015 l'option d'achat auprès de la compagnie de leasing pour un montant TTC de 13 000D dont 3 600 TVA à reverser sachant que cet équipement a été acquis neuf en Janvier 2012.
3. Vente d'un fonds de commerce pour un montant de 20 000D acquis en 2012 pour un montant de 10 000D
4. Achat et règlement de fournitures de bureaux auprès d'un grossiste pour un montant 60 000D HT dont une facture payée en espèces pour un montant HT de 11 000D.
5. Achat et règlement de fournitures de bureaux pour un montant HT de 5 000D (taux TVA 18%) auprès d'un grossiste assujetté partiellement ayant un taux de prorata de 80%
6. Réception et règlement de la facture de la compagnie de leasing relative au loyer du mois de Novembre 2015 de la voiture de direction pour 2 000D HT
7. Paiement des honoraires d'assistance comptable de l'exercice 2014 pour un montant HT de 6 000D.
8. Réparation d'une voiture utilitaire, utilisée par le service commercial, auprès d'un garagiste soumis au régime forfaitaire pour un montant HT de 1 000 D et un montant TTC de 1 180D.

#### **Travail à faire :**

- 1- Préciser pour chacune des opérations ci-avant, les conséquences fiscales en matière de TVA.
- 2- Liquider la déclaration de TVA du mois de Novembre dans les deux hypothèses suivantes -
  - La déclaration du mois d'octobre dégage une TVA à payer
  - La déclaration du mois d'octobre fait apparaître un crédit de TVA de 25 000 DT.

---

# ***Corrections Séries et Examens***

---

**UNIVERSITE DE MANOUBA**  
**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES**

**Matière : Fiscalité Approfondie**

**Niveau d'études : 1<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable**

**Année Universitaire : 2015-2016**

**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 2014.

- **Revenu foncier**

Loyer villa à usage d'habitation :  $(50.000,000 \times 70\%) - 2.000,000 = 33.000,000$

- **Revenus des valeurs mobilières :**

• Distribution occulte (intérêts excédentaires sur compte courant associés)<sup>337</sup>=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 = 92.500,000**

• **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

<sup>337</sup> 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 = 92.500,000 - 5575,000 = **86.925,000**IR avant réinvestis. :  $(13.025,000 + 36925,000 \times 35\%) = 25948,75$ 

- Réinvestissement des revenus dans un CEA Montant réinvesti : 30.000,000

• Plafond déductible : 30.000,000

Revenu global net après réinvestissement = **86.925,000** - 30.000,000 = 56.925,000IR après réinvestis. :  $(13.025,000 + 6.925,000 \times 35\%) = 15448,75$ IR après réinvestissement = 15448,75 inférieur au Minimum d'IR avant réinvestissement :  $60\% \times 25948,75 = 15569,25$ **Donc IR dû = 15 569,25D**

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 :  $4.000,000 \times 10\% = 400,000$

**UNIVERSITE DE MANOUBA**  
**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES**

**Matière : Fiscalité Approfondie**

**Niveau d'études : 1<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable**

**Année Universitaire : 2015-2016**

**Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ**

## CORRECTION SERIE N° 2

### Exercice n°1

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

.22

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 2014**

	Dédutions	Réintégrations
<b>Bénéfice de l'exercice</b>		<b>580.000</b>
<p><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 2013.</u></p> <p>Ces revenus se rattachent à l'exercice 2013 ; la société doit établir une déclaration rectificative s'y rattachant. Montant à Déduire= 60.000</p>	60.000	
<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"> <li>➤ Montant de provision déductible = <math>8000 \times ((80\ 000/8000)-6) = 32\ 000 \text{ DT}</math></li> <li>➤ Montant de provision comptabilisé= 34 400 DT</li> <li>➤ Montant de la provision à réintégrer définitivement = <math>34\ 400 - 32\ 000 = 2\ 400 \text{ DT}</math></li> </ul> <p>Montant de la provision à réintégrer provisoirement=32 000 DT</p>		34 400

<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> <p>4. L'entreprise bénéficiaire de l'abandon doit être légalement soumise à l'audit d'un commissaire aux comptes,</p> <p>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.</p> <p>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> <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>Dotation relative 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
<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 2013 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"> <li>➤ Amortissement comptable= 6 250 D</li> <li>➤ Amortissement selon le taux d'amortissement fiscal=25 000/5=5 000D</li> <li>➤ Amortissement à réintégrer =6 250-5 000=1250 D</li> </ul>		1 250
<p><u>Amortissements relatifs aux actifs immobilisés exploités dans le cadre des contrats de leasing</u></p>	2 083	

<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 2013 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"> <li>➤ Amortissement comptable= 6 250</li> <li>➤ Amortissement selon le taux d'amortissement fiscal =25 000/3=8 333</li> <li>➤ Amortissement à déduire=8333-6250=2 083</li> </ul>		
<p><u>Amortissements excédentaires réintégrés aux résultats des années antérieures</u></p> <p>La société a acheté en Janvier 2010 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"> <li>➤ Amortissement comptabilisée durant les exercices 2010, 2011, 2012 et 2013= 40 000 D</li> <li>➤ Amortissement déductible durant les exercices 2010, 2011, 2012 et 2013=40 000*20%*4= 32 000 D</li> <li>➤ Amortissement à déduire en 2014=40 000-32 000= 8 000 D</li> </ul>	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 20.000 dinars<sup>338</sup> 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 20.000 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 2014 est de 20.000* 20%=4000 D. Ce montant est à réintégrer au résultat imposable de l'exercice 2014.</p>		4 000
<p><u>Charge payée partiellement en espèce</u> La facture de loyer a été payée selon trois tranches, en espèce, par compensation et par un dépôt</p>		35 000

<sup>338</sup> Le montant de 20.000 dinars, prévu par les articles 34 et 35 de la loi de finances pour l'année 2014, est ramené à 10.000 dinars pour l'année 2015 et à 5000 dinars à partir du 1er janvier 2016

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. 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 20.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée. Charge à réintégrer= 5000+ 30 000=35 000 D		
<b>Total</b>	<b>70 083</b>	<b>684 650</b>
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	
<b>Bénéfice imposable</b>		<b>582 567</b>

IS dû= Résultat imposable\* Taux d'IS= 582 567\* 25%=145 641,75D

Minimum d'impôt=10 560 000\*1,18\*0,2%=24 921,6D

L'IS de 145 641,75D est exigible étant donné qu'il est supérieur au minimum d'impôt.

### Exercice n°3

#### **Revenu net imposable réalisé par Mr Rached au titre de 2014 :**

Les recettes brutes réalisées par Mr Rached au titre de l'année 2014 s'élèvent à :

$(250.000D \times 1,12) + (350.000D \times 60\% \times 1,12) + 120.000D = 635.200D$

Le Revenu net est déterminé sur la base de 80%<sup>339</sup> des recettes brutes encaissées l'année précédant celle de l'imposition, soit :  $635.200D \times 80\% = 508 160 D$

**Ne disposant pas d'une comptabilité conforme à la législation en vigueur**, Mr Rached ne peut bénéficier d'aucune déduction au titre des exportations (études utilisées à l'étranger par la société italienne).

D'où : Revenu net imposable = 508160D - 150D (déduction au titre de chef de famille) = 508 010D

### Exercice n°4

#### **Bénéfice Comptable réalisé par la société "Câbles puissants" au titre de 2014 : 750.000 DT**

##### **Provisions pour risque de change**

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 2013-13 et déduire les provisions déductibles dans la limite de 50% du résultat fiscal déterminé.

La législation fiscale prévoit la déduction des catégories de provisions suivantes sous réserve de respecter certaines conditions :

- les provisions pour créances douteuses,
- les provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente,
- les provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse.

<sup>339</sup> Modifié Art.46 LF 2013-54 du 30/12/2013

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

### **Provision pour dépréciation des actions cotées à la bourse de valeurs mobilières de Tunis**

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.

- Coût d'acquisition : 25.000 x 12D = 300.000D
- Valeur des actions compte tenu du cours moyen journalier du mois de décembre à la bourse de Tunis : 25.000 x 6D= 150.000D
- Provision comptabilisée : 180.000D

Donc à réintégrer :  
Provisoirement : **150.000D**  
Définitivement : **30.000D**

### **Provision pour créances douteuses correspondant à une créance au profit d'une entreprise en difficulté économique**

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.

Donc à réintégrer provisoirement : 8.000D

### **Autres provisions pour créances douteuses**

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 2015.

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.

Donc à réintégrer Définitivement : 7.000D

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.

### **Pénalités contractuelles:**

Rien à signaler du fait que les pénalités contractuelles sont déductibles du résultat fiscal.

### **Abandon de créance**

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, et ce, pour la détermination de leurs résultats imposables.

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

- L'entreprise bénéficiaire de l'abandon doit être légalement soumise à l'audit d'un commissaire aux comptes,
- Les comptes de l'entreprise qui a abandonné ainsi que ceux de l'entreprise bénéficiaire de l'abandon au titre des exercices précédant l'exercice de l'abandon et non prescrits doivent avoir été certifiés sans que la certification comporte des réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt.

- 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 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).

Donc la charge est déductible.

#### **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.

Donc à réintégrer : 2 000D

#### **La contribution conjoncturelle au titre de l'exercice 2014**

En vertu de l'article 31 de la loi de finances complémentaire pour l'année 2014, la contribution conjoncturelle exceptionnelle au profit du budget de l'Etat de l'année 2014 n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

Donc à réintégrer 50 000D

#### **La rémunération d'un expert comptable au titre de l'audit contractuel de la filiale de la société**

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 ».

Donc à réintégrer 20 000DT

#### **Profits de change latents**

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.

Donc à déduire 60 000DT

#### **Valeur nette comptable d'un camion mis en rebut**

Il s'agit d'une comptabilisation erronée, la valeur nette comptable doit être constaté en charges et non en produits.

Donc : à déduire 7500 DT

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%\*2)=27000DT<sup>340</sup>

Donc : à déduire 27000 DT<sup>341</sup>

Le résultat imposable est déterminé comme suit :

<sup>340</sup> Toutes les annuités d'amortissements calculées à l'intérieur de la période de 3ans 2012-2013-2014 sont acceptées

<sup>341</sup> Le candidat peut formuler des hypothèses concernant la comptabilisation de la perte.

	Déductions	Réintégrations
<b>Bénéfice Comptable réalisé par la société "Câbles puissants" au titre de 2014 :</b>		<b>750.000</b>
Provision pour risque de change		120 000
Provision pour dépréciation des actions cotées à la bourse de valeurs mobilières de Tunis		180.000
Provision pour créances douteuses correspondant à une créance d'une entreprise en difficultés économiques		8 000
Provision pour créances douteuses correspondant à une créance d'un autre client		7 000
Don au profit d'un parti politique		2 000
Contribution conjoncturelle au titre de l'exercice 2014		50 000
Rémunération d'un expert comptable pour un montant au titre de l'audit contractuel de la filiale de la société		20 000
Profits de change latents	60 000	
Valeur nette comptable d'un camion mis en rebut	34 500	
<b>Totaux</b>	<b>94 500</b>	<b>387 000</b>
<b>Résultat fiscal avant déduction des provisions</b>		<b>1 042 500</b>
Plafond de déduction des provisions		521 250
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	
Dépassement du plafond	NON	
<b>Résultat imposable</b>		<b>884 500D</b>

IS dû= Résultat imposable\* Taux= 864 500D\* 25%=221 125D  
 Minimum d'impôt=6 500 000\*1,18\*0,2%=15 340D

L'IS de 221 125 D est exigible étant donné qu'il est supérieur au minimum d'impôt.

## Exercice 5

### 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 dû 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 :  $85.000 \times 100/0.85 = 100.000$  D

Réintégration 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 :

$100.000 + 150.000 + 15.000 + 30.000 = 295.000$  D

Résultat fiscal rectifié avant déduction des bénéfices de l'export :  $680.000 + 295.000 = 975.000$  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'IS<sup>342</sup>, 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 :

$(975.000 - 150.000 - 100.000) \times 40\% = 290.000$  D

Bénéfice fiscal après déduction des bénéfices de l'exportation : 685.000 D

IS Dû =  $685.000 \times 0,25 = 171\ 250$  D

Minimum d'IS =  $3\ 000\ 000 \times 1,18 \times 0,6 \times 0,2\% = 4\ 248$  D

L'IS de 171 250 D est exigible étant donné qu'il est supérieur au minimum d'impôt.

<sup>342</sup> 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. »

**UNIVERSITE DE MANOUBA**  
**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES**

**Matière : Fiscalité Approfondie**

**Niveau d'études : 1<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable**

**Année Universitaire : 2015-2016**

**Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ**

## CORRECTION SERIE N° 3

### Exercice n°1

bénéfice avant impôt	748.053,750
<b>Réintégrations</b>	
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) <sup>343</sup>	2 000
Retenue d'impôt pris en charge par l'entreprise : <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'impôt direct pris en charge subit le traitement fiscal suivant : <ul style="list-style-type: none"> <li>- 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.</li> <li>-Les pénalités de retard viennent s'ajouter au montant dû en principal en cas de paiement en retard.</li> <li>- Le taux de l'impôt est calculé selon la formule de prise en charge : <math>T \times 100 / 100 - T</math></li> <li>- Le montant de l'impôt pris en charge est non déductible, en application de l'article 14-2 du code.</li> </ul> </li> <li>• Retenue sur concession d'enseigne :</li> </ul> Retenue constatée en charge à réintégrer :	3 000
<b>Retenue sur intérêt bancaire</b> 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

<sup>343</sup> Selon la note commune 28-2013 « Dans le cas où les services du contrôle fiscal réclament, dans le cadre d'une opération de vérification fiscale, le paiement d'une TVA non facturée aux clients ou facturée d'une manière erronée, le contribuable objet de la vérification peut facturer à ses clients la TVA objet de la réclamation au moyen de factures rectificatives, et ce, dans la limite des années non prescrites.

Ledit client peut également déduire la TVA objet desdites factures rectificatives conformément aux dispositions du code de la TVA. En cas d'impossibilité de récupération de la TVA auprès du client, le montant de la TVA réclaté par les services du contrôle fiscal est déductible pour la détermination de l'assiette imposable de l'année au titre de laquelle ladite taxe a été réclamée.

Fraction de la perte des actions SICAV couverte par des dividendes	3 000
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.	
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 : <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Le capital soit au préalable totalement libéré.</li> <li>➤ 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.</li> </ul> Intérêts servis à Monsieur Tej $540.000,000 \times 10\% \times 6/12 = 27.000,000$ Moins $500.000,000 \times 8\% \times 6/12 = 20.000,000$	7 000
<b>Total Réintégration</b>	<b>29 000</b>
<b>Résultat fiscal imposable</b>	<b>777 053,750</b>

## Exercice 2

### Détermination du bénéfice imposable de la société «CARTHAGE» au titre de l'exercice 2014

#### 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.

- 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.

- 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 2013, 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 :

$$560.000D \times 8\% \times 6 / 12 = 22.400D$$

<b>Le résultat comptable</b>	<b>980.000D</b>
<b>Réintégrations</b>	
- Provision pour dépréciation d'actions :	75.000D
- Frais d'études :	185.000D
- Intérêts non précomptés :	22.400D
- Pertes sur annulation des titres :	200.000D
<b>Bénéfice fiscal avant déductions / Incitations fiscales</b>	<b>1.462.400D</b>

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 2003. 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 :

$$1.462.400 - 22.400 - 20.000 = 1.420.000D$$

$$\text{Bénéfice d'exportation} = 40\% \times 1.420.000D = 568.000D$$

$$\text{Bénéfice local} = 1.462.400 - 568.000 = 894.400D$$

$$\text{I.S.} = 894.400 \times 0,25 + 568.000 \times 0,1 = 280.400D$$

- Minimum de 0,2% sur le marché local :  $6800000 \times 60\% \times 1,18 \times 0,2\% = 9628,8 D$
- Minimum de 0,1% sur l'export :  $6800000 \times 40\% \times 0,1\% = 2720 D$
- Minimum global =  $9628,8 + 2720 = 12.348,8 D$

L'IS étant supérieur au minimum, il est exigible.

### Exercice 3

Le calcul des amortissements relatifs à la période de détention a été effectué selon le mode linéaire aux taux maximum prévue par le décret n°2008-492, de 15%.

#### **1- Détermination du bénéfice imposable :**

Résultat net global déclaré par la société « KGM TOURISME » : **3.820.430 D.**

#### **a- Réintégration de la plus-value d'apport :**

Plus-value d'apport = (valeur d'apport – régularisation en matière de TVA) – (Prix de revient – Fraction de subvention non rapportée à la base imposable).

#### **a-1- Détermination de la valeur comptable nette à la date de cession du matériel :**

VCN = prix d'acquisition HTVA - amortissements relatifs à la période de détention

Amortissements relatifs à la période de détention

- 2012 :  $90.000 \times 15\% \times 10/12 = 11.250 D$
- 2013 :  $(90.000) \times 15\% = 13.500 D$
- 2014 :  $90.000 \times 10\% \times 8/12 = 9.000D$

Total amortissements relatifs à la période de détention : 33 750D.

$$\text{VCN} = 90.000 D - 33750D = 56.250D.$$

#### **a-2- Détermination de la fraction de subvention d'investissement non rapportée à la base imposable à la date de cession du matériel :**

Montant total de la subvention :  $90.000 \times 50\% = 45.000 D$

Fractions déjà rapportée à la base imposable :

- 2012 :  $90.000 \times 50\% \times 15\% \times 10/12 = 5625 D.$
- 2013 :  $(90.000) \times 50\% \times 15\% = 6750 D$

➤ 2014 :  $90.000 \times 50\% \times 15\% \times 8/12 = 4500$  D

Total de la subvention déjà rapportée à la base imposable : 16875 D

Fraction de subvention d'investissement non rapportée à la base imposable à la date de cession du matériel :  
 $45.000 \text{ D} - 16875 \text{ D} = 28\ 125 \text{ D}$

**a-3- Calcul de la régularisation en matière de TVA à opérer suite à la cession du matériel :**

➤ TVA initialement déduite :  $90.000 \times 12\% = 10.800$  D

➤ Durée de détention : du 1/3/2012 au 1/9/2014

➤ TVA à reverser :  $10.800 \text{ D} \times 2/5 = 4.320$  D

**a-4- Plus-value à réintégrer :**

$(80.000 \text{ D} - 4.320) - (56250 - 28\ 125 \text{ D}) = 47555 \text{ D}$

**b- Réintégration des amortissements indûment déduits :**

Amortissements déduits au titre de 2014 :  $(90.000) \times 15\% = 13500$  D

Amortissements déductibles compte tenu de la cession du matériel en date du 1<sup>er</sup> septembre 2014 :  $90.000 \times 15\% \times 8/12 = 9000$  D

**Amortissements à réintégrer : 4500D**

**c- Déduction de la fraction de subvention correspondant à la période du 1<sup>er</sup> septembre 2014 au 31 décembre**

**2014:** Cette fraction est égale à 50% des amortissements réintégrés au titre de la même période soit :  $4500 \text{ D} \times 50\% = 2250 \text{ D}$

**d- Récapitulation :**

Résultat net déclaré : **3.820.430 D**

**A réintégrer :**

➤ Plus-value d'apport : 47555D

➤ Amortissements indûment déduits : **4500D**

**A déduire :**

Fraction de la subvention d'équipement indûment rapportée à la base imposable : **2250D**

**Bénéfice fiscal global : 3.870 235D**

## Exercice 4

Les résultats de la vérification fiscale de la société « Batilux »

**\* Au niveau des charges**

- a) 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
- b) les charges financières au titre du contrat de leasing sont déductibles, donc rien à signaler.
- c) Don à une société touristique en difficulté pour un montant de 15 000. D: les dons accordés aux sociétés ne sont pas déductibles<sup>344</sup>: Charge à réintégrer

**\* Au niveau des amortissements**

- a) les amortissements au titre des immobilisations acquises par voie de leasing sont déductibles pour les contrats conclus à partir du 1er janvier 2008.

<sup>344</sup> Trois régimes fiscaux régissent la déductibilité des dons et subventions<sup>344</sup> 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

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. 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.

Compte tenu que la société peut déduire extra-comptablement 4000D (10 000-6000). L'amortissement qui sera enregistré en 2014 et 2015 sera réintégré.

b) les amortissements différés doivent être imputés sur les premiers exercices bénéficiaires à défaut leur déduction est perdue donc il y a lieu de les réintégrer aux résultats de l'exercice.

#### \* Au niveau des produits

a) les revenus de participation provenant du Maroc :

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,

L'entreprise a respecté ce principe donc rien à signaler. Etant précisé que dès lors que lesdits dividendes proviennent d'un Etat membre de l'UMA, la retenue à la source de 10% est déductible de l'IS dû en Tunisie par la société « Batilux » et ce en vertu de la convention de non double imposition conclue entre les pays membres de l'UMA

b) 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 2012 donc ils sont déductibles des résultats de l'exercice 2013.

#### Les résultats de la vérification seront donc :

Bénéfice redressé = 124 756 D + 15 000 - 4000 + 10 000 D - 10 000 D = 135 756 D

Un complément d'IS dû à ce titre majoré des pénalités de retard liquidées au taux de 1.25% par mois ou fraction de mois de retard ramené à 0.625% en cas de paiement dans un délai maximum de 30 jours à compter de la date de reconnaissance de dette à condition que la reconnaissance de dette intervienne avant l'achèvement de la phase de la conciliation judiciaire.

Par ailleurs, et s'agissant pour la somme déduite de 10.000 D relative à la vente de marchandises à l'étranger d'un produit provenant de l'exportation, la société peut déposer une déclaration rectificative de l'exercice 2012 et bénéficier de la déduction desdits produits au titre de l'exportation et enregistrer à ce titre un crédit d'impôt correspondant.

## Exercice 5

### 1- Traitement fiscal des opérations réalisées par la société "LES TISSAGES"

#### - 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.

#### - Autres produits d'exploitation

La reprise sur provisions entraîne la déduction du montant correspondant du fait que ces provisions ont été réintégréées 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 = 70 000 D

#### - 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.

#### - 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.

**2- Détermination du bénéfice imposable au titre de l'exercice 2014\_**Bénéfice comptable : **200.000 D**

- I. *Réintégrations* : (28.000 D + 12.000 D) = 40.000 D
- II. *Déductions* : (43.000 D + 27.000 D) = 70.000 D

**Résultat fiscal après déduction des provisions et avant déduction des déficits et des amortissements** : 170.000

D

Amortissements réputés différés en période déficitaire : 270.000 D

**Résultat fiscal après déduction des déficits et amortissements = -100 000**

La société peut déduire les revenus provenant de l'exportation vu qu'elle bénéficie d'une période d'exonération de 10 ans à partir de la première opération d'exportation réalisée en 2013.

Toutefois, le bénéfice imposable est déterminé en respectant l'ordre suivant :

- a- Déduction des amortissements régulièrement différés en période déficitaire ;
- b- Déduction des bénéfices provenant de l'exportation,

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.

En absence de bénéfice imposable, la société ne bénéficie pas de la déduction des bénéfices à l'export.

Résultat fiscal = -100 000

**Détermination de l'IS au titre de l'exercice 2014**

Le résultat fiscal est déficitaire, l'IS est égal au minimum d'impôt.

IS = Minimum d'impôt de droit commun :  $4500\ 000 * (120000 / 200000) * 0,2\% = 5400\ D.$

**Exercice 6**

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.

**UNIVERSITE DE MANOUBA**  
**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES**

**Matière : Fiscalité Approfondie**

**Niveau d'études : 1<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable**

**Année Universitaire : 2015-2016**

**Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ**

## **CORRECTION SERIE N° 4**

### **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 2010 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 2010, 2011, 2012 et 2013= 8 000D
- Amortissement déductible durant les exercices 2010, 2011, 2012 et 2013= $8\ 000 \times 20\% \times 4 = 6400D$
- Amortissement à déduire en 2014= $8\ 000D - 6400D = 1600 D$

## **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 :

Prix de pleine concurrence=140-20=120 D

Manque à gagner= (120-100)\*5000=100 000D

#### **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 :  $42\,500.000 \times 100/0.85 = 50.000\,000$  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
<b>Réintégrations</b>		
<b>Provision pour créance douteuse sur un client admis au bénéfice du règlement amiable</b>		10 000
<b>Cotisation d'assurance vie</b>		10 000
<b>Don au profit d'un parti politique</b>		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
<b>Dividendes encaissés</b>		7500
reprise sur provisions	13.000	
<b>Total</b>	<b>14600</b>	<b>346 500</b>
<b>Résultat fiscal avant déduction des provisions</b>		<b>331 900</b>
<b>déduction des provisions</b>	<b>10 000</b>	
<b>Résultat imposable</b>		<b>321 900</b>

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 :  $\frac{3}{5} \times 30.000 = 18.000D$ .

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 :  $125.000 D \times \frac{100}{90} = 138.888,888 D$

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 :

Prix d'acquisition : 200.000D

Amortissement :  $10.000 D \times \frac{36}{12} = 30.000 D$

VCN : 170.000 D

Régularisation TVA :  $200.000 D \times 18\% \times \frac{6}{10} = 21.600 D$

Plus-value :  $300.000 D - 21.600D - 170.000D = 108.400D$

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 2014

	Déductions	Réintégra tions
<b>Bénéfice de l'exercice</b>		<b>800.000</b>
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 <sup>345</sup> : 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
<b>Totaux</b>	<b>5.000.000</b>	<b>5.447.000</b>
Bénéfice fiscal avant déduction des provisions		<b>447.000</b>
Déduction des provisions pour créances douteuses	85 000	
Bénéfice fiscal après déduction des provisions		362 000
Déduction des moins-values <sup>346</sup> 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		<b>343 900</b>
Déduction des dividendes exonérés	30.000	
Bénéfice fiscal avant déduction de l'export		313 900

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 :  $313 900 * 12,5\% = 39 237,5 D$

Bénéfices sur le marché local =  $313 900 - 39 237,5 = 274 662,5 D$

<sup>345</sup> 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

<sup>346</sup> 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.

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%

$$\text{IS Dû} = 68\,665,625 + 39\,237,5 * 0,1 = 72\,589,375\text{D}$$

$$\text{Minimum d'IS} = 41\,300 + 2500\,000 * 0,1\% = 43\,800\text{ D}$$

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
	92.650 DT
Revenus nets imposables	92.650 DT
Impôt sur le revenu (IR)	27052,5 DT

### Redevance de compensation

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 loi de finances pour l'année 2014 a précisé que la redevance de compensation s'applique aux revenus imposables, aux revenus exonérés et aux revenus se trouvant hors champ d'application de l'impôt ainsi qu'aux revenus soumis à un régime fiscal particulier.

De ce fait, l'assiette de ladite redevance est constituée par le revenu servant de base pour l'impôt sur le revenu déduction faite dudit impôt en sus des revenus exonérés.

$$\text{Revenu net} = 92.650 - 27052,5 = 65597,5\text{DT}$$

$$\text{Revenu exonéré (dividendes)} = 25\,000\text{ D}$$

$$\text{Redevance De Compensation} = (65597,5 + 25.000) \times 1\% = 905,975\text{D}$$

## Exercice n°5

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 :  $400.000$  D -  $300.000$  D =  $100.000$  D.
- Détermination de la plus-value au titre des actions cotées en bourse déductible au niveau de la société absorbée :

$$(13 - 10) \times 10.000 = 30.000 \text{ D}$$

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 2012**

Dans ce cas, 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 2013**

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 :

$$(1.100.000 - 30.000) \times 50\% = 53500 \text{ D.}$$

A réintégrer au bénéfice imposable de chaque exercice de la société absorbante :  $505.000 / 5 = 107.000 \text{ D}$

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.

UNIVERSITE DE MANOUBA  
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Matière : Fiscalité Approfondie

Niveau d'études : 1<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable

Année Universitaire : 2015-2016

Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ

**CORRECTION DE L'EPREUVE DE  
FISCALITE AVRIL 2011  
ISCAE**

Détermination du bénéfice imposable de la société «Excellence Travaux Tunisie»

1. Au niveau des charges

**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

**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

**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

**Provisions pour dépréciation des stocks**

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.

Montant à réintégrer= 27 500D

**Intérêts versés à la banque**

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.

Montant à réintégrer =  $2\,000\,000 * (15\% - 12\%) = 60\,000\text{D}$

### Rémunérations du gérant

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.

- Montant à réintégrer selon la législation fiscale en 2009 = 100 000D
- Montant à réintégrer selon la législation fiscale en 2014 = 0

## 2. Au niveau des produits

### Indemnisation versée par une société d'assurance

Il s'agit d'un produit exceptionnel imposable.

Montant à Déduire = 0

### Produit du chantier de construction du pont algérien

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.

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.

Montant à Déduire = 2 450 000 D

### 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 a réalisé des opérations d'exportation durant les années antérieures et par conséquent les revenus à l'export sont déductibles du bénéfice imposable au prorata du chiffre d'affaires à l'export

### Dividendes

Les dividendes distribués par une société Tunisienne sont déductibles dans la limite du bénéfice imposable.

Montant à Déduire = 50 000 D

### Intérêts de prêt accordé à une entreprise établie à l'étranger

Les intérêts provenant de l'étranger constituent un produit d'exploitation.

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.

Montant à Déduire = 0 D

	Déductions	Réintégrations
<b>Bénéfice de l'exercice</b>		<b>1 650 000</b>
Charge relative au chantier de construction du pont algérien		<b>2 120 000</b>
Charges communes		<b>151 323,529</b>
Honoraires		<b>7500</b>
Provisions pour dépréciation des stocks		27 500
Intérêts versés à la banque		60 000
Rémunérations du gérant		0
Produit du chantier de construction du pont algérien	2 450 000	
<b>TOTAL</b>	<b>2 450 000</b>	<b>4 016 323,53</b>
Résultat fiscal avant déduction des exportations et des dividendes		1 566 323,53
Dividendes	50 000	
<b>Résultat fiscal avant déduction des exportations</b>		<b>1 516 323,529</b>
<b>Bénéfice fiscal servant pour le calcul du pourcentage de l'export</b> Selon la législation en 2014 : $1516\ 323,53 - 45\ 000 - 15\ 000 = 1456\ 323,529$		<b>1 456 323,529</b>
Déduction des revenus export $(320\ 000 / (13\ 600\ 000 - 2\ 450\ 000)) * 1\ 456\ 323,529 = 41\ 795,832$	41 795,832	
<b>Résultat Imposable</b>		<b>1 474 527,697</b>
IS		368 631,9243
Minimum d'impôt		737,263
<b>IS due</b>		<b>368 631,9243</b>

UNIVERSITE DE MANOUBA  
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Matière : Fiscalité Approfondie

Niveau d'études : 1<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable

Année Universitaire : 2014-2015

Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ

**CORRECTION DE L'EPREUVE DE  
FISCALITE MARS 2014  
ISCAE**

**Détermination du bénéfice imposable de la société «SOTIL» au titre de l'exercice 2012**

**3. Au niveau des charges**

**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

**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°95-34 du 17 avril 1995 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 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

**Provisions pour dépréciation des stocks**

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.

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.

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.

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.

- Montant de la provision à réintégrer définitivement = 25 500DT
- Montant de la provision à réintégrer provisoirement=185 500-25 500=160 000DT

**Provision pour dépréciation des actions**

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.

**Dépenses d'entretien et de réparation**

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.

Montant à réintégrer= 39 000 D

**Honoraires liés à une affaire personnelle du PDG.**

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.

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.

Montant à réintégrer= 4 300D

**Abandon de créances**

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

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

10. L'entreprise bénéficiaire de l'abandon doit être légalement soumise à l'audit d'un commissaire aux comptes,
11. 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.
12. 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 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.

On prend par hypothèse que cette condition ainsi que l'obligation déclarative susvisée ont été remplies.

- Abandon de créance déductible : 9 000D
- Abandon de créance à réintégrer: 3 000D

**4. Au niveau des produits****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 =12 000D

Plus value imposable= 2400+3200= 5 600D

**Dividendes**

Les dividendes sont déductibles dans la limite du bénéfice imposable.

Montant à Déduire=95 000D

**Plus –value sur cession de terrain**

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

Donc :

Réintégration de la plus value qui aurait dû être constatée : 160 000-50 000=110.000 D

**Ventes de marchandises en 2011**

Ces revenus se rattachent à l'exercice 2011 ; la société doit établir une déclaration rectificative s'y rattachant.

Montant à Déduire= 500.000

**Intérêt de dépôt à l'étranger**

Il s'agit d'un produit imposable.

Montant à Déduire=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

**Bénéfice fiscal servant pour le calcul du pourcentage de l'exploitation dans une zone de développement régional** =708400-17600<sup>347</sup>-95 000<sup>348</sup>-160 000<sup>349</sup>-10 000<sup>350</sup>=425 800<sup>351</sup>

Bénéfice provenant d'exploitation dans une zone de développement régional : 25%\* (425 800)= **106 450D**

347 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.

348 Les dividendes n'ont pas été cités dans l'article 11.1 BIS du code de l'IRPP et de l'IS.

349 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.

350 Les intérêts des dépôts n'ont pas été cités dans l'article 11.1 BIS du code de l'IRPP et de l'IS.

<sup>351</sup> 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. »*

	Déductions	Réintégrations
<b>Bénéfice de l'exercice</b>		<b>800.000</b>
Provision pour risque de change		145 600
Provision au titre des créances douteuses		56 000
Provisions pour dépréciation des stocks		185 500
Provision pour dépréciation des actions		25 000
Dépenses d'entretien et de réparation engagés au titre des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeur		39 000
Honoraires liées à une affaire personnelle du PDG.		4 300
Abandon de créance		3 000
Plus –value sur cession de terrain		110.000
Ventes de marchandises en 2011	500.000	
Total	500 000	1 368 400
<b>Résultat fiscal avant déduction des provisions</b>		<b>868 400</b>
Provisions pour dépréciation des stocks Limite de déduction des provisions= 648 400*50%= 434 200D	160 000	
<b>Résultat fiscal après déduction des provisions</b>		<b>708 400</b>
Plus value provenant de la cession d'actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis acquises en 2010	12 000	
Dividendes	95 000	
<b>Résultat fiscal avant déduction des bénéfices provenant de l'exploitation</b>		<b>601400</b>
Bénéfice provenant exploitation dans une zone de développement régional : 25%* (425 800)	106 450	
<b>Bénéfice imposable avant réinvestissement</b>		<b>494 950</b>
Bénéfice réinvesti= 400 000*0,25=100 000	100 000	
<b>Bénéfice imposable après réinvestissement=494 950-100 000= 394 950</b>		<b>394 950</b>
IS=394 950*30% (taux d'IS en 2012) <sup>352</sup> = 118 275 ➤ Minimum d'impôt sur avantages fiscaux=494 950*20%=98 850 ➤ Minimum d'impôt selon le droit commun= 1 163 042,5*0,75*0,1% ((taux de Minimum d'impôt en 2012) <sup>353</sup> =872,281D L'IS étant supérieur au minimum, il est exigible.		118 275
<b>Bénéfice net imposable après réinvestissement</b>		<b>276 675</b>

<sup>352</sup> Le taux d'IS est 25% à partir de l'exercice 2014

<sup>353</sup> Le taux de Minimum d'impôt est 0,2% en 2014

UNIVERSITE DE MANOUBA  
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

Matière : Fiscalité Approfondie

Niveau d'études : 1<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable

Année Universitaire : 2015-2016

Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ

## CORRECTION SERIE N° 5

### Exercice 3

En application des dispositions de l'article 3 du code de la TVA, pour les deux marchés aucune TVA n'est due en Tunisie. A signaler que le marché conclu avec l'Etat Marocain ouvre droit au bénéfice des dispositions du § I bis de l'article 11 du code de la TVA, en vertu desquelles la « Société Gabes Travaux » peut bénéficier de la suspension de la TVA au titre des biens et équipements acquis localement entrant dans les composantes des marchés réalisés à l'étranger dont le montant ne peut être inférieur à 3 millions de dinars.

Le marché conclu avec l'Etat Algérien n'ouvre pas droit à cet avantage puisque son montant n'est que de 2.500.000 DT.

Par ailleurs, et en application des dispositions de l'article 22 du CII, et du moment où elle réalise des opérations d'exportation durant l'activité, la « Société Gabes Travaux » bénéficie de la suspension de la TVA sur les biens, produits et services nécessaires à la réalisation desdites opérations d'exportation.

### Exercice 5

1. Conditions et les modalités d'application de ce régime  
VOIR COURS

Les conditions objectives exigées pour bénéficier du régime de l'intégration sont remplies par les sociétés « INFO » et « LOG » ; La société « INFO » est cotée à la BVM, détient 98% de « LOG » ; en outre, on suppose que : les deux sociétés sont soumises à l'IS et au contrôle du commissaire aux comptes, les exercices comptables ont la même date d'ouverture et de clôture.

Les sociétés peuvent demander le régime de l'intégration

2. Bénéfice fiscal de la société « INFO » : 240.000.

Résultat fiscal de la société « LOG » pertes de 150.000 D dont 50.000 proviennent de l'exercice 2013.

Les pertes provenant de l'exercice 2013 ne sont pas imputables sur le résultat intégré et par conséquent uniquement une perte de 100 000D est prise en compte dans le résultat intégré.

Résultat fiscal intégré :  $240.000 - 100.000 = 140.000$  D

IS dû:  $140.000 \times 25\% = 35.000$  D

### Exercice 6

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

**UNIVERSITE DE MANOUBA**  
**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE ET D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES**

**Matière : Fiscalité Approfondie**

**Niveau d'études : 1<sup>ère</sup> année Master Expertise Comptable**

**Année Universitaire : 2015-2016**

**Enseignant responsable : Mehdi ELLOUZ**

## **CORRECTION SERIE N° 6**

### **Exercice n°1**

En application des dispositions de l'article 20 de la loi n° 2006-85 du 25 décembre 2006 portant loi de finances pour l'année 2006, la «THD» est :

- Dispensée de la régularisation de la TVA déduite et ayant grevé les équipements, mobiliers et matériels acquis depuis moins de cinq ans, et les bâtiments acquis depuis moins de 10 ans.
- Soumise au reversement de la TVA déduite sur les stocks donnent lieu à la régularisation de la TVA déduite pour  $24.000,000 \times 18\% = 4.320,000$

La non régularisation est subordonnée au respect des conditions suivantes :

#### **- Au niveau de la société «THD»**

«THD» doit communiquer au bureau de contrôle des impôts compétent pendant le mois qui suit celui au cours duquel la cession a eu lieu un état comportant notamment les mentions suivantes :

- Désignation des biens objet de la cession
- Date d'acquisition
- Prix d'acquisition hors TVA
- Taux et montants de la TVA déduite

#### **- Au niveau de la SARL «CAT 2000»**

La SARL «CAT 2000» doit être assujettie à la TVA (ce qui est le cas) et les biens acquis doivent être nécessaires à son activité.

### **Exercice n°2**

I.

#### **1. Régime fiscal de la société «CHAMS»:**

La société «CHAMS» est soumise à **toutes les obligations comptables et fiscales de droit commun**, y compris le paiement de l'IS au taux de 25 % des bénéfices nets imposables. L'impôt sur les sociétés dû ne doit pas être inférieur à 0,2 % du chiffre d'affaires brut autre que celui provenant de l'exportation avec un minimum de 500D. Ce minimum n'est pas dû pendant les trois premières années à compter de la date de dépôt de la déclaration d'existence.

L'objet de l'activité de La société «CHAMS», est la production de l'énergie solaire, rentre dans le champ d'application de la TVA, et à ce titre, la société «Chams» est soumise à la TVA au taux de 18%.

#### **2. Pour la société «NOVA ETUDE » :**

S'agissant d'une société résidente en Norvège et non établie en Tunisie qui a réalisé des revenus de source tunisienne en contrepartie d'études économiques qui relèvent de l'article 12 (redevances) de la convention de non double imposition signée entre la Tunisie et le Royaume de Norvège, elle sera soumise à l'IS et à la TVA par voie de retenue à la source libératoire comme suit :

- **En matière d'IS** : la retenue à la source aura lieu sur le montant brut au taux de 15% prévu par

la convention qui est le même taux que celui du droit commun, comme suit :

$$185.000 \times 1,12 \times 15\% = 31.080D$$

• **En matière de TVA** : Retenue à la source de 100% de la TVA :  $185.000 \times 12\% = 22.200D$

### 3. Au titre des opérations de montage :

#### - Pour la société KLAUSS

La société «KLAUSS» est établie en Tunisie,

Elle est donc redevable de tous les impôts et taxes de droit commun. Elle est aussi soumise à l'obligation de déposer au bureau de contrôle des impôts du lieu d'imposition une déclaration d'existence selon un modèle établi par l'administration (article 56 du Code de l'IRPP et de l'IS). Toutefois, elle est dispensée de la tenue de la comptabilité et du dépôt de la déclaration de l'IS dès lors qu'elle est établie pour une période qui ne dépasse pas 6 mois.

- Au titre de la TVA, elle est redevable de cette taxe comme suit :  $520.000 \times 18\% = 93.600DT$

- Au titre de l'impôt sur les sociétés : l'IS est dû dans ce cas par voie de retenue à la source libératoire au taux de 10% du chiffre d'affaires brut, comme suit :

$$520.000D \times 1,18 \times 10\% = 61.360D$$

Etant précisé que la société «KLAUSS» peut opter pour son imposition sur la base d'un bénéfice réel. Dans ce cas, elle doit tenir une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et de payer l'IS au taux de 25% du bénéfice net avec un minimum de 0,2 % du chiffre d'affaires brut.

La retenue à la source au taux de 10% est opérée par la société «CHAMS» au titre des opérations de montage, sauf si l'établissement stable de la société «KLAUSS» lui présente une attestation prouvant qu'il a opté pour son imposition sur la base d'un bénéfice réel, auquel cas, la société «CHAMS» doit opérer une retenue à la source sur le marché au taux de 1,5%, qui est imputable sur l'IS dû. En cas d'excédent, il est restituable.

### 4. Pour la société «FINANCES » :

Les intérêts servis à la société «Japon Finances» sont soumis à la retenue à la source comme suit :

#### \* Retenue à la source au titre de l'IS :

La retenue à la source au titre des intérêts servis à partir de la Tunisie au profit d'une société non établie en Tunisie a lieu selon le taux de 20% prévu par le droit interne, et ce, comme suit :

$$2.500.000 \times 10\% \times 6/12 \times 1,06 \times 20\% = 26.500D$$

#### \* Retenue à la source au titre de la TVA

La retenue à la source à 100% de la TVA :

$$2.500.000 \times 10\% \times 6/12 \times 6\% = 7.500D$$

## II. Obligations de la société «Carthage » relatives à l'opération de cession des équipements

Les obligations relatives à la cession des éléments d'actifs **acquis** dans le cadre d'une opération de fusion réalisée avec une société établie dans une zone de développement régional sont :

- **Au niveau de l'IS** : aucune obligation n'est due à ce niveau, dès lors que la plus-value de fusion relative à ces équipements bénéficie du même régime fiscal que le bénéfice de l'activité de l'entreprise absorbée. En conséquence, elle n'est pas concernée par la réintégration de 50% de son montant à raison d'un cinquième par année. La société n'est tenue d'aucune régularisation lors de sa cession.

- **Au niveau de la TVA** : La cession des équipements par la société absorbante engendre en principe l'obligation de régularisation à raison des 1/5ème de la TVA récupérée au niveau de la société absorbée. En effet, à la date de l'opération de fusion, et en application de l'article 9 du code de la TVA, la situation au regard de la TVA est transférée à l'identique de la société absorbée vers la société absorbante et aucune régularisation n'est due. Par conséquent, la société doit faire la régularisation de la TVA comme suit :

$$\text{TVA à régulariser} = 350.000 \times 12\% \times 1/5 = 8.400D$$