
MASTER EXPERTISE COMPTABLE
PREMIERE ANNEE

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

Enseignant : MEHDI ELLOUZ
Expert Comptable membre de l'OECT

Année Universitaire 2016 - 2017

Sommaire

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

Chapitre 1: Champ d'application de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP)	
Chapitre 2: Règles générales d'assujettissement à l'impôt sur le revenu	
Chapitre 3 : regimes d'imposition des differentes categories de revenus	
Chapitre 4 : L'impôt sur les plus-values des particuliers.....	

TITRE 2 : L'IMPOT SUR LES SOCIETES (IS) Et Retenues A La Source

Chapitre 5 : L'impôt sur les sociétés	
Chapitre 6 : Tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal	
Chapitre 7 : Les retenues à la source.....	
Chapitre 8 : Liquidation annuelle de l'IS et de l'IRPP	
Chapitre 9 : Régimes fiscaux spéciaux	

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

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

Principe général

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

SECTION 1. Personnes imposables

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

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

Il est à noter que:

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

1.1. Personnes physiques résidentes

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

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

Sont considérés comme ayant une résidence habituelle en Tunisie:

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

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

1.1.2. Apport de la doctrine administrative¹

Détermination de la résidence principale²

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

Détermination de la durée de séjour

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

Résidence des fonctionnaires et agents de l'Etat

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

1.1.3. Imposition des résidents

Dans les trois cas qui précèdent, l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu sur le montant global de ses revenus de source tunisienne ou de source étrangère en application du principe de la mondialité des revenus.³

1.2. Personnes non résidentes en Tunisie

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

¹ TEXTE DGI 1990/36 - Note commune n° 31

² 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.

³ Dans une prise de position (197) du 7 février 2002, la DGELF a précisé que les personnes physiques résidentes sont soumises à l'IR à l'ensemble de leurs revenus quelles que soient leurs provenances, c'est à dire les revenus de source tunisienne et les revenus de source étrangère. Toutefois, les revenus de source étrangère ne sont soumis à l'IR en Tunisie que s'ils n'ont pas été soumis au paiement de l'impôt dans le pays d'origine (Article 36 du code de l'IRPP et de l'IS).

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

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

1.2.2. Revenus exonérés

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

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

SECTION 2. Personnes exonérées

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

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

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

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

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

La fiscalité tunisienne distingue entre huit catégories de revenus:

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

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

A ce titre, est considéré comme chef de famille:

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

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

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

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.⁴

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.

⁴ 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.⁵

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

La déduction pour enfants à charge est portée à :

- 1 000 dinars par enfant poursuivant des études supérieures sans bénéfice de bourse et âgé de moins de 25 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (dans la limite des quatre premiers enfants à charge).⁶
- 1.200 dinars par enfant infirme quel que soit son âge et son rang.⁷

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

⁵ 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.

⁶ 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.

⁷ 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.⁸

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)⁹

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.

⁸ 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.

⁹ 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)¹⁰.

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)¹¹

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

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

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

Conditions pour le bénéfice de la déduction

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

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

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

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

Crédits et intérêts concernés par la déduction

¹⁰ TEXTE DGI 2000/03 - Note commune n° 02

¹¹ Texte n° DGI 2016/15 – Note commune n° 15/2016 & Texte n° DGI 2015/18– Note commune n° 18/2015

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

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

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

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

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

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

Sont déductibles du 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)

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.

Principales autres déductions

AVANTAGE	MODALITES	CONDITIONS
<p><u>Exportations</u></p>	<p>Nonobstant les dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu, les deux tiers des revenus provenant de l'exportation et ce, pour les revenus réalisés à partir du 1er janvier 2014.</p> <p>Sont considérées opérations d'exportation au sens du présent paragraphe :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les ventes à l'étranger de marchandises produites localement, - les prestations de services à l'étranger, - les services réalisés en Tunisie et destinés à être utilisés à l'étranger, - les ventes de marchandises produites localement et les prestations de services aux entreprises totalement exportatrices prévues par le code d'incitation aux investissements, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévues par la loi n°92-81 du 3 août 1992 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents, aux sociétés de commerce international totalement exportatrices prévues par la loi n°94-42 du 7 mars 1994 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents ainsi qu'aux établissements de crédit non résidents exerçant dans le cadre du code de prestation des services financiers aux non résidents, à condition que les marchandises et les services en question soient nécessaires à l'activité desdites entreprises. <p>Les dispositions du présent paragraphe ne s'appliquent pas aux services financiers, aux opérations de location et aux ventes de carburant, d'eau, d'énergie et de produits miniers et de carrières</p>	<p>ART 39 V. code de IRPP et IS</p>
<p><u>Comptes épargne en actions</u></p>	<p>Sous réserve des dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles du revenu imposable, les sommes déposées dans des comptes intitulés « comptes épargne en actions » ouverts auprès d'un établissement de crédit ayant la qualité de banque ou auprès d'un intermédiaire en bourse, pour la souscription ou l'acquisition d'actions admises à la cote de la bourse et de bons du trésor assimilables ou d'actions des sociétés d'investissement à capital variable ou de parts des fonds commun de placement en valeurs mobilières prévus par l'article 10 du code des organismes de placement collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001, dont le capital ou les actifs sont employés pour l'acquisition d'actions cotées en bourse et de bons du trésor assimilables. La déduction s'effectue dans la limite de 50.000 dinars par an.</p>	<p>ART 39 VIII code de IRPP et IS.</p>

<p><u>Comptes-épargne pour l'investissement</u></p>	<p>Sous réserve des dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les montants déposés par les personnes physiques dans des comptes-épargne pour l'investissement ouverts auprès de la Caisse d'Épargne Nationale de Tunisie ou auprès d'un établissement de crédit ayant la qualité de banque, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu au titre de l'année de dépôt dans la limite de 20.000 dinars par an.</p>	<p>Article 39 bis code de IRPP et IS</p>
<p><u>Operations de courtage international</u></p>	<p>Nonobstant les dispositions de l'article 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés sont déductibles de l'assiette imposable dans la limite de 50% les revenus des opérations de courtage international qui consiste en la mise en rapport d'un acheteur et d'un vendeur non résidents au sens de la loi de change durant les dix premières années d'activité à partir de l'année au cours de laquelle intervient la première opération de courtage.</p>	<p>Article 39 V bis code de IRPP et IS</p>
<p><u>Petites et moyennes entreprises</u></p>	<p>Nonobstant les dispositions de l'article 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 300 mille dinars pour les activités de services et les professions non commerciales et 600 mille dinars pour les activités d'achat en vue de la revente et les activités de transformation et la consommation sur place, déduisent une quote-part de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exploitation des trois premières années d'activité, fixée comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 75% pour la première année, - 50% pour la deuxième année, - 25% pour la troisième année. 	<p>Article 39 Article 39 sexies</p>

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.¹²

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, procède¹³ :

- 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 courtage¹⁴ ;
- 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.

¹² Nonobstant le fait que les artisans n'aient pas la qualité de commerçant.

¹³ Certaines opérations visées ne peuvent être exercées que par des sociétés anonymes.

¹⁴ 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.¹⁵

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.

¹⁵ 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.

Les articles 17 et 18 de la loi n°2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour l'année 2016 ont comporté des nouvelles mesures tendant à maîtriser le bénéfice du régime forfaitaire, à améliorer son rendement et à assouplir l'adhésion des forfaitaires au régime réel. Ces mesures concernent les conditions d'éligibilité au régime forfaitaire, le tarif de l'impôt forfaitaire et les obligations comptables en cas de changement au régime réel ¹⁶.

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 tous les secteurs.¹⁷

1.2.2.1.2. Pour la période d'éligibilité au régime forfaitaire

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

Lorsque la période de 3 ans expire au cours de l'année, les entreprises **concernées seront déclassées au régime réel à partir du 1er janvier de l'année** qui suit celle au cours de laquelle la période de 3 ans a expiré.

Les entreprises soumises au régime forfaitaire et exerçant avant le 1er janvier 2016, sont considérées créées à cette date et La période des 3 ans peut être renouvelée lorsque les données relatives à l'activité et portées par le contribuable sur sa déclaration annuelle justifient son éligibilité au bénéfice du régime forfaitaire.

1.2.2.1.3. 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 2014.¹⁸

1.2.2.2. Tarif de l'impôt forfaitaire

1.2.2.2.1. Taux

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

- pour le chiffre d'affaires égal ou inférieur à 10.000 dinars :
 - _ 75 dinars par an pour les entreprises implantées en dehors des zones communales ;
 - _ 150 dinars par an pour les entreprises implantées dans les autres zones.
- pour le chiffre d'affaires compris entre 10.000 dinars et 100.000 dinars : 3% du chiffre d'affaires.

1.2.2.2.2. Minimum

L'impôt forfaitaire annuel ne peut pas être inférieur à 75 dinars pour les entreprises implantées en dehors des zones communales et à 150 dinars pour les autres entreprises.¹⁹

¹⁶ Voir note commune 27/2016

¹⁷ Le seuil maximum du chiffre d'affaires permettant de bénéficier du régime forfaitaire dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux est unifié à 100.000 dinars, pour tous les secteurs.

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

¹⁸ Article 45 de la loi de finances complémentaire 2014

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

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 légaux²⁰.

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.²¹

Exemple 1:

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

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

_ chiffre d'affaires entre 0 et 10.000 dinars 150 D

_ chiffre d'affaires dépassant 10.000 dinars (75.500D * 3%) 2265 D

Impôt total exigible : 2415D

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

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

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

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

²¹ 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.

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 bénéficiaires 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),²²

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

Exemple : les notaires et les commissaires-priseurs.²³

2.2. Régime d'imposition des BNC

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

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

2.2.1. Le régime du forfait d'assiette :

2.2.1.1. Détermination du bénéfice net

Le bénéfice net est déterminé sur la base de 80%²⁴ des recettes brutes encaissées²⁵ l'année précédant celle de l'imposition. Les recettes à prendre en compte sont les recettes TVA comprise.

Le terme recettes brutes²⁶ couvre tous les encaissements réalisés durant l'année considérée,²⁷ 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 :

²² - 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).

²³ 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.

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

²⁶ 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.

²⁷ 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.

- 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 10²⁸ de la LFC2014 a prévu l'application d'un minimum d'impôt pour les bénéficiaires non commerciaux soumis au régime forfaitaire à partir de la quatrième année suivant celle du dépôt de la déclaration d'existence. Le minimum d'impôt correspond au revenu des personnes qui exercent une activité ayant un caractère 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.²⁹

2.2.1.2. Obligations comptable et fiscales spécifiques

L'article 63 de la loi n°2004-90 du 31 décembre 2004 portant loi de finances pour l'année 2005 a étendu l'obligation de tenue de comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel et qui réalisent des 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.

L'article 22 de la loi de finances pour l'année 2016 a prévu pour les professions indépendantes l'obligation : - D'émettre des notes d'honoraires prénúmerotées.

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 bénéficiaires 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

²⁸ Disposition applicable sur les bénéfices réalisés à partir du premier janvier 2015

²⁹ Dans une prise de position (1075bis) du 6 septembre 2011, la DGELF a précisé que :

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

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

Les 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.³⁰

3.2. Principales activités concernées

Relèvent notamment de la catégorie tous les produits provenant de:

3.2.1. Cultures de toute nature:³¹

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 pêche³²

3.3.1. Les bénéfices agricoles

Les bénéfices agricoles peuvent être réalisés :

- a. Dans le cadre d'une exploitation directe par le propriétaire, ou en faisant recours à un personnel salarié, dans ce cas, l'impôt est dû par le propriétaire exploitant. ³³
- b. Dans le cadre d'un fermage, opération par laquelle, le propriétaire concède à un fermier le droit d'exploitation des biens agricoles (terrains, matériels,...) en contrepartie d'une rémunération en espèces ou en nature (produits agricoles). Dans ce cas, seul l'exploitant direct, à savoir le fermier sera soumis à l'impôt sur le revenu au titre des revenus agricoles. Par contre, les rémunérations réalisées par le propriétaire sont considérés comme des revenus fonciers et soumis à l'impôt sur le revenu à ce titre.
- c. Dans le cadre du métayage, c'est-à-dire, dans le cadre d'un contrat, écrit ou verbal, par lequel le propriétaire de biens ruraux met ces derniers à la disposition d'une autre personne, en vue d'en partager la production dans des conditions fixées d'avance. Dans ce cas, le propriétaire garde, au même titre que le métayer, la qualité d'exploitant agricole et les 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.

³¹

³²Hbiba Louati, Cours révision comptable, ISCAE

³³ 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.

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 amateurs 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.
- 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 totales³⁴ réalisées au cours de l'année civile sur les dépenses nécessitées par l'exploitation pendant la même année compte tenu du jeu des stocks³⁵.

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 production³⁶. En revanche, les sommes payées pour les acquisitions de biens durables ne sont pas incluses³⁷.

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.³⁸

3.4.2. Le régime réel ³⁹ :

³⁴ 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.

³⁵ Le stock est évalué au prix de revient.

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

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

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

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

Ce mode de détermination du bénéfice net est applicable aux personnes qui justifient de la tenue d'une comptabilité⁴⁰ 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 forfaitaire⁴¹, 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.⁴²

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 travail⁴³ 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

⁴⁰ 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.

⁴¹ 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.

⁴² 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.

⁴³ 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. »

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...)⁴⁴

4.1.2. Détermination du revenu net catégoriel

Le revenu catégoriel net imposable est déterminé en déduisant notamment du montant brut des éléments du revenu⁴⁵ y compris les avantages en nature:

- Les retenues obligatoires effectuées par l'employeur en vue de la constitution de rentes, de pensions, de retraite ou pour la couverture de régimes obligatoires de sécurité sociale ;
- Les frais professionnels fixés forfaitairement à 10% du reliquat après déduction de ces retenues.

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 logement⁴⁶, un véhicule automobile ou sur une consommation de bien et service⁴⁷.

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.⁴⁸ 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.⁴⁹

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

⁴⁴Font 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.⁴⁴
- 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 limitée⁴⁴ et des SUARL⁴⁴ et PDG ou DG des sociétés anonymes).
- Les marins pêcheurs payés à la part conformément au code de la pêche.

⁴⁵ La contribution de l'employeur au régime de l'assurance maladie ou de l'assurance groupe est un élément du salaire brut

⁴⁶ 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

⁴⁷ Les consommations gratuites d'électricité, de gaz ou d'eau sont prises en compte pour leur montant réel

⁴⁸Note commune n°2/1990

⁴⁹ 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.

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

C'est le cas:

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

4.1.2.2.3. La gratification de fin de service

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

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

Ainsi, l'exonération susvisée ne couvre pas notamment :

- 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.⁵⁰

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,⁵¹ « 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 :

⁵⁰ Note commune N° 14/2003

⁵¹ Note commune N° 2/1990

- 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 ⁵²

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 2014.⁵³

Condition : ne pas réaliser d'autres catégories de revenus

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.

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 ; sous réserve de remplir les conditions exigées.

Montants payés en exécution des contrats

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

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.⁵⁴

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 ⁵⁵ du code de l'IRPP et de l'IS ou à l'acquisition de leurs actions ou parts sociales

⁵² Ajouté Art.73-1 LF 2013-54 du 30/12/2013

⁵³ La LF 2014 a supprimé la déduction supplémentaire de 1000 D pour les salariés payés au SMIG

⁵⁴ Note commune N°22 / 2014

⁵⁵ 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.

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 réelle⁵⁶ 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 :

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.⁵⁷

4.1.2.2.9. Primes accordées dans le cadre du fonds national de l'emploi ⁵⁸

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 2012⁵⁹, ainsi que les primes accordées par l'employeur dans le même cadre à savoir :

- Le stage d'initiation à la vie professionnelle,⁶⁰

- Les sociétés dont les actions sont admises à la cote de la bourse des valeurs mobilières de Tunis.

⁵⁶ 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.

⁵⁷ Note commune n° 32/2000.

⁵⁸ 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

⁵⁹ Ayant abrogé le décret 2009-349 du 9 février 2009

⁶⁰ 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.

- 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 pensions⁶¹ et rentes viagères⁶² est obtenu par application à leur montant brut soit le montant de la pension majoré des indemnités, primes et avantages en nature d'un abattement de 25%.

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

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

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

⁶¹ Les pensions sont des allocations périodiques qui rémunèrent un service passé ou qui sont servies en exécution d'une obligation légale ; il s'agit notamment :

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

⁶² 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.

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 meubles⁶³, 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.⁶⁴

NB : Certaines opérations de location d'immeubles ne sont pas imposables en vertu des dispositions. Par exemple, la loi n°2008-77 du 22 décembre 2008 portant loi de finances pour l'année 2009 a exonéré de l'impôt les revenus provenant de la location des terres agricoles réservées aux grandes cultures objet de contrats de location conclus pour une période minimale de 3 ans, sous réserve de satisfaire les conditions prévues par l'article 39 VII du code de l'IRPP et de l'IS.⁶⁵

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.⁶⁶
- 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 ;

⁶³ Exemple : la location de matériels, de voitures, des biens d'équipement exploités sous forme de leasing ainsi que la location des fonds de commerce

⁶⁴ 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.

⁶⁵ Texte n° DGI 2009/20, Note commune N° 4/2009

⁶⁶ 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.

- 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 :

- + Recettes TVA comprise
- 20%⁶⁷ des recettes TVA comprise au titre des charges de gestion, des rémunérations de concierge, des assurances et des amortissements
- Frais de réparation et d'entretien⁶⁸ justifiés⁶⁹
- La taxe sur les immeubles bâtis acquittée⁷⁰

= 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 mobilières⁷¹

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 ;

⁶⁷ Le taux de 30% prévu par le premier alinéa du paragraphe II de l'article 28 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés a été réduit à 20% en vertu de la LF2016.

⁶⁸ 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..).

⁷⁰ Taxe relative à l'année d'imposition ou année antérieure

⁷¹ 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.

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

Les distributions officielles des bénéfices reçues par les personnes physiques sous forme de dividendes sont exonérées de l'impôt ; dans la limite de 10 000 Dinars par an, (possibilité de demander la restitution de la retenue à la source de 5% ou imputation de cette retenue à la source sur l'IRPP).⁷²

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

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

6.3. Les revenus des valeurs mobilières imposables

Constituent des revenus distribués imposables :

- Les dividendes⁷³ 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 an⁷⁴ 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.⁷⁵

⁷²Le même régime fiscal s'applique pour les revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières prévus par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001, portant promulgation du code des organismes de placement collectif, ainsi que des parts des fonds d'amorçage et des parts des fonds communs de placement à risque prévus par la législation les régissant.

⁷³ 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...

⁷⁴ 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.

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

- Les avances, acomptes ou prêt (sauf preuve contraire si les sommes allouées à l'associé l'ont été sur la base d'un contrat de prêt régulièrement établi et remboursé avant la clôture de l'exercice au cours duquel elle a été consentie).
- Les rémunérations et avantages occultes : il s'agit de charges régulièrement comptabilisées (honoraires, commissions...) sauf que l'entreprise refuse de révéler l'identité des bénéficiaires.
- Les bénéfices occultes : A la différence des rémunérations et avantages occultes, les bénéfices occultes n'apparaissent pas en comptabilité. Il s'agit généralement de minoration du chiffre d'affaires.⁷⁶

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.⁷⁷

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 2013.⁷⁸

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.

⁷⁶ Exemple : Les bénéfices supplémentaires déterminés dans le cadre d'une vérification fiscale, à moins qu'il s'agit d'une charge non admise en déduction qui n'aboutissent pas à la diminution de l'actif net (tels que les réintégrations des amortissements excédentaires ou des provisions)

⁷⁷ 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)

⁷⁸ Selon la doctrine administrative⁷⁸, 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.

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.⁷⁹

Section 7 - Les revenus de capitaux mobiliers

7.1. Définition

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

- Les intérêts, les arrérages, les lots et primes de remboursement et autres produits des obligations, effets publics et autres titres d'emprunt négociables émis par l'Etat, les collectivités publiques locales, les établissements publics, les associations de toute nature et les sociétés civiles et commerciales ;
- Les intérêts des créances⁸⁰ ;
- 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 créances⁸¹ ;
- 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.⁸²

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-logement⁸³.
- 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.

⁸⁰ Quelle que soit leur cause et la nature juridique du contrat dont elles découlent

⁸¹ Prévu par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001, portant promulgation du code des organismes de placement collectif

⁸² Sous réserve des nouvelles dispositions du projet de la LF2017

⁸³ Sous réserve de satisfaire les conditions prévues par la loi 89-18 du 22 Février 1989

- Les intérêts des comptes d'épargne pour les études, ouverts auprès des banques par les parents au profit de leurs enfants.⁸⁴
- 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.

Section 8 - Les autres revenus

8.1. Définition

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

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

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

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

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

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

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

8.2. Détermination du revenu net

8.1.1. Règle générale

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

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

Les revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie sont soumis à une RS libératoire au taux de 25 %.

8.1.3. 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.⁸⁵

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

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

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

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

⁸⁴ Les conditions d'application sont fixées par le décret 99-1923 du 31 Aout 1999

⁸⁵ 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.

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 ⁸⁶

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

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

⁸⁶ 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,⁸⁷
- 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 m² y compris les dépendances bâties et non bâties, et ce, pour la première opération⁸⁸. L'exonération concerne un local à

⁸⁷ 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**⁸⁹, 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.

⁸⁸ Dans une prise de position (1285) du 28 septembre 2009, la DGELF a précisé que la première cession de l'immeuble d'habitation est exonérée de l'impôt sur la plus-value immobilière dans la limite d'une superficie de 1000 m² y compris les dépendances bâties et non bâties.

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

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

⁸⁹ 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 source⁹⁰, 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.⁹¹

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.**

⁹¹ 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 27.⁹² Lorsque l'opération de cession fait l'objet d'une retenue à la source au taux de 2.5% pour les personnes physiques⁹³, 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 : $726.666,670 \text{ D} \times 10\% = 72.666,670 \text{ D}$

⁹² Note commune n° 2/2015

⁹³ Au taux de 15% pour les personnes morales

Section2 - L'impôt sur la plus-value mobilière⁹⁴

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 libérateur de l'impôt sur le revenu.

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

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

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

⁹⁴ 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.⁹⁵

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.

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

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

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

2.1.3.2. Prix d'acquisition :

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,

⁹⁵ 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

Actions ou parts sociales distribuées gratuitement par la société émettrice

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

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

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

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

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

Les conventions ne prévoyant pas de modalités d'imposition particulières, le droit commun est applicable dans ce cas. L'imposition a lieu par voie de retenue à la source au taux de 10% de la plus-value avec un maximum de 2.5% du prix de cession pour les personnes physiques.⁹⁶ 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).

⁹⁶ 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 coopératives⁹⁷ et leurs unions⁹⁸.

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.⁹⁹

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.¹⁰⁰

⁹⁷ De production, de consommation ou de services.

⁹⁸ 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.

⁹⁹ 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.

¹⁰⁰Ajouté 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.

¹⁰¹

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 ;

¹⁰¹ 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).¹⁰²

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 stable¹⁰³ 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

¹⁰² Prévues par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 portant promulgation du code des organismes de placement collectif.)

¹⁰³ 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.

Tunisie¹⁰⁴. 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 ».

¹⁰⁴ 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 gestion¹⁰⁵.
- 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.

¹⁰⁵ 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 pertes¹⁰⁶ 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.¹⁰⁷

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 bénéfices¹⁰⁸. 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.¹⁰⁹

¹⁰⁶ 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.

¹⁰⁷ Note commune N°24/2012/Texte n° DGI 2012/24

¹⁰⁸ 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.

¹⁰⁹ Note commune N°24/2012/Texte n° DGI 2012/24

1.1.2.2.2. **Exemple**¹¹⁰

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.¹¹¹

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
Résultat fiscal	208 000 D

¹¹⁰ Note commune N°24/2012/Texte n° DGI 2012/24

¹¹¹ 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'amortissements¹¹², 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'entreprise¹¹³ y compris les constructions sur sols d'autrui¹¹⁴ 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.

¹¹³ 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

¹¹⁴ 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'acquisition¹¹⁵ ou ;
- de construction¹¹⁶ 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 2008.¹¹⁷

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 :

¹¹⁵ 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...

¹¹⁶ 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.

¹¹⁷ 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
I. Frais préliminaires¹¹⁸	100%
II. Brevets, marques de fabrique et frais de développement capitalisés	20%
III. Constructions à l'exception de la valeur du terrain	
1. Constructions légères	10%
2. Constructions en dur	5%
IV. Machines, matériels et équipements	
1- Machines, matériels et équipements industriels	15%
2- Dépenses des grosses réparations des machines, matériels, et équipements industriels	33,33%
3- Équipements et logiciels informatiques	33,33%
4- Mobilier et matériel de bureau	20%
5- Moyens de transport des personnes ou de marchandises	20%
6_ Dépenses des grosses réparations des moyens de transport Terrestre	33, 33%

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 réintégrés¹¹⁹, demeurent reportables et imputables sur les résultats des exercices suivants dans les mêmes conditions et limites prévues par la législation fiscale en vigueur.

Exemple:¹²⁰

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.

¹¹⁸ 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.

¹¹⁹ Soit spontanément soit après intervention des services des impôts

¹²⁰ 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;¹²¹
- 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. ¹²²
- Les actifs dont le coût d'acquisition est supérieur ou égal à 5.000 dinars¹²³ hors taxe sur la valeur ajoutée et dont la contrepartie est payée en espèces (voir note commune n° 7/2014).¹²⁴

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

¹²¹ 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.

¹²² 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.

¹²³ Le montant de 20.000 dinars, prévu par les articles 34 et 35 de la loi de finances pour l'année 2014, a été ramené à 10.000 dinars pour l'année 2015 et à 5000 dinars à partir du 1er janvier 2016

¹²⁴ 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. »¹²⁵

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.¹²⁶

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.^{127 128}

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.¹²⁹

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.¹³⁰

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 :

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

¹²⁵ 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

¹²⁶ voir Note commune 2008-22/ Texte n° DGI 2008/46

¹²⁷ Les autres immobilisations ne sont plus éligibles à cette mesure

¹²⁸ 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%.

¹²⁹ 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.

¹³⁰ 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.¹³¹

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 crédit¹³²

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.

¹³¹ 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.

¹³² 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 personnel¹³³ ;
- 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. ¹³⁴

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.

¹³³ 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.

¹³⁴ 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 dirigeants 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 restauration¹³⁵ et de cadeaux¹³⁶ 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.¹³⁷

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 commerciales¹³⁸¹³⁹ 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.¹⁴⁰

¹³⁵ Exemple : Frais de restauration et de séjour supportés par les entreprises de formation à l'occasion de leurs activités de formation

¹³⁶ 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

¹³⁷ 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

¹³⁸ 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.

¹³⁹ 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.

¹⁴⁰ 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 subventions¹⁴¹ de l'impôt sur les bénéfices¹⁴² 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
Total à réintégrer	8000

¹⁴¹ 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.

¹⁴² 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 présence¹⁴³ ne sont déductibles que pour la fraction jugée équivalente au remboursement¹⁴⁴ des frais de présence.¹⁴⁵ Le surplus doit être réintégré dans le résultat fiscal de la personne morale.

Toutefois, selon une doctrine administrative récente¹⁴⁶, 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.¹⁴⁷

1.11.2.Déduction des abandons de créances

1.11.2.1.Déduction des créances abandonnées au profit des entreprises en difficulté ¹⁴⁸

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.¹⁴⁹

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.¹⁵⁰

¹⁴³ 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.

¹⁴⁴ 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

¹⁴⁵ 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...)

¹⁴⁶ 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.

¹⁴⁷ Sont déductibles les pertes appuyées par un PV de carence établi par un huissier notaire

¹⁴⁸ Texte n° DGI 2010/22 Note commune N° 15/2010

¹⁴⁹ 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.

¹⁵⁰ 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 banques¹⁵¹, les établissements financiers de leasing et les établissements financiers de factoring¹⁵² 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

Sont déductibles pour la détermination du résultat soumis à l'impôt les pertes résultant de l'abandon des créances irrécouvrables dont le nominal ne dépasse pas pour chaque client 100 dinars ; Ce montant est relevé de 500 dinars pour les établissements bancaires.

La déduction est subordonnée à la satisfaction des conditions suivantes :

- l'échéance des créances remonte à plus d'un an ;
- l'entreprise ne doit pas continuer à entretenir des relations d'affaires avec le client ;
- la déclaration annuelle de l'impôt doit être accompagnée d'un état nominatif des clients concernés.

La loi de finances pour l'année 2016 a supprimé la condition relative à la cessation de toute relation d'affaires avec le client pour la déduction des créances dont le nominal ne dépasse pas 100 dinars et abandonnées par les personnes morales prêtant des services au public (article 24).¹⁵³

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.

¹⁵¹ NC 21/1999

¹⁵² Texte n° DGI 2007/28/ Note commune N° 17/2007

¹⁵³ Cette mesure s'applique exclusivement aux personnes morales prêtant des services au public. Il s'agit :

- de la Société Tunisienne de l'Electricité et du Gaz ; - de la Société Nationale d'Exploitation et de Distribution des Eaux ; - des opérateurs des réseaux de télécommunication ; - de la Poste Tunisienne ; - des fournisseurs des services d'internet ; - de l'Office National de l'Assainissement ; - des sociétés de transport public. Il va sans dire que toutes les autres conditions exigibles pour la déduction desdites créances telles que suscitées doivent être respectées.

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 :

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 de 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 :¹⁵⁴

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.

¹⁵⁴ Texte n° DGI 2008/26 -NOTE COMMUNE N° 11/2008

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.¹⁵⁵

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.

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'essai

Les entreprises qui font recours à la technique de l'**essai**¹⁵⁶, telle que définie par la législation en vigueur, peuvent déduire les dépenses engagées pour la réalisation de l'opération d'**essai** 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 dinars¹⁵⁷ 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.¹⁵⁸

Exemples pratiques¹⁵⁹**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 :

¹⁵⁵ (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).

¹⁵⁶ (Ajouté Art. 5 loi 2005-56 du 18 juillet 2005, relative à l'essai des entreprises économiques)

¹⁵⁷ 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

¹⁵⁸ 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.

¹⁵⁹ NOTE COMMUNE N° 7 /2014

- 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.

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 compte¹⁶⁰ 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:¹⁶¹

- une cotisation minimale de l'affilié¹⁶² ¹⁶³selon le taux fixé par l'arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances du 11 mars 2014,¹⁶⁴

¹⁶⁰ 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,

¹⁶¹ 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.

¹⁶² 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.

¹⁶³ 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.

¹⁶⁴ 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.

- **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.

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^{er} janvier N - 100.000 DT
- Subvention au titre d'une étude 8.000 DT

Les frais correspondant à l'étude ont été passés en charges de l'exercice N et la subvention y afférente a été portée parmi les produits (compte 74)

Résultat comptable avant IS (N)	3 000
Réintégrations	
Subvention au titre du terrain	10 000
Subventions investissements immatériels	800
Déductions	
Résorption subvention / étude	-8 000
Résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés	5 800
IS 25%	1450 ¹⁶⁵

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.

¹⁶⁵Faycel Derbel, cours fiscalité 2015, ISG Tunis

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.

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.¹⁶⁶

2.2. Reprise sur provisions réintégrées au résultat fiscal de l'année de leur constitution

Le régime fiscal des reprises sur provisions est fonction du traitement fiscal initial de cette provision

- Sont déductibles fiscalement, les reprises sur provisions qui correspondent à des provisions qui n'avaient pas été déduites du résultat fiscal. En effet, la reprise sur une provision initialement réintégrée n'est pas imposable.
- Demeurent imposables les reprises sur des provisions qui avaient été déduites fiscalement.

2.3. Amortissements excédentaires réintégrés aux résultats des années antérieures.¹⁶⁷

Les amortissements constatés en comptabilité et excédant les quotités admises fiscalement, et réintégrés, soit spontanément soit après intervention des services des impôts demeurent reportables et imputables sur les résultats des exercices suivants dans les mêmes conditions et limites prévues par la législation fiscale en vigueur.

Cette disposition est également applicable pour les amortissements relatifs aux actifs immobilisés exploités dans le cadre des contrats de leasing conclus à partir du premier janvier 2008.

2.4. Les autres déductions

Les déductions à opérer dans cette étape sont celles déduites indépendamment du montant du résultat fiscal, c'est-à-dire les déductions pouvant aboutir à l'enregistrement d'un déficit fiscal ou à l'augmentation du déficit enregistré.

Exemple 1 : L'article 41 de la loi de finances pour l'année 2008 a permis aux entreprises de déduire le différentiel des amortissements fiscaux des Actifs exploités dans le cadre de contrats de leasing par rapport aux amortissements comptables et ce nonobstant sa non comptabilisation au titre de l'exercice concerné par la déduction.

Exemple 2 : Déduction des gains de change non réalisés sur dettes et créances en devises.

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

¹⁶⁶ Voir première section P47, 48 et 49

¹⁶⁷ Voir première section paragraphe 1.4

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 sociales¹⁶⁸
- 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 probable¹⁶⁹.

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

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 défaillant¹⁷⁰.

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)¹⁷¹

La loi de finances pour l'année 2016 a supprimé la condition relative à l'engagement d'une action en justice pour la déduction des provisions constituées par les personnes morales au titre des créances douteuses de l'Etat, des collectivités locales et des établissements et des entreprises publics (article 25).

Ajustement dû aux provisions déductibles constituées depuis trois ans

¹⁶⁸ Sous réserve des dispositions particulières pour les établissements de crédit et les SICAR.

¹⁶⁹ 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).

¹⁷⁰ 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.

¹⁷¹ Voir Texte n° DGI 2007/74- Note commune N° 36/2007

Les provisions constituées pendant une année sont réintégrées aux bénéfices imposables de la 3^{ème} année qui suit celle de leur constitution dans la mesure où l'action en justice concernant les créances auxquelles elles se rapportent suit encore son cours.

Régime particulier des créances douteuses dont le nominal n'excède pas 100 dinars

Les créances douteuses dont le nominal par client n'excède pas 100 dinars sont déductibles des bénéfices de l'exercice au cours duquel elles acquièrent cette caractéristique, c'est-à-dire les créances non réglées par leurs débiteurs et dont l'échéance remonte à plus d'un an à la date de clôture du bilan sous réserve que l'entreprise ne continue pas à entretenir des relations d'affaires avec le débiteur.

2.6.1.2.2. Provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente

Stocks pouvant faire l'objet de provisions déductibles

Les stocks pouvant faire l'objet de provisions déductibles sont constitués des produits destinés à la vente. Il s'agit donc des stocks de produits finis détenus par l'entreprise pour être vendus dans le cadre de la réalisation de l'objet social.¹⁷²

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 nette¹⁷³ 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,¹⁷⁴

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

¹⁷² 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.

¹⁷³ 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

¹⁷⁴ 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.

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.¹⁷⁵

L'état des provisions déductibles relatives aux créances des entreprises en difficultés économiques doit mentionner les références de la décision de suspension des procédures judiciaires.

2.6.1.3.4. Sort des provisions qui ne dépassent pas les limites de déduction et qui n'ont pas été déduites de l'assiette imposable de l'exercice de leur constitution

Les provisions constituées au titre d'un exercice donné sont déductibles du bénéfice soumis à l'impôt du même exercice et ce dans les limites fixées par la législation fiscale en vigueur.

Sur cette base, les provisions déductibles et qui n'ont pas été déduites bien qu'elles n'aient pas dépassé lesdites limites de déduction, ne sont plus déductibles des bénéfices des exercices ultérieurs du fait qu'il s'agit d'un abandon volontaire de déduction d'une charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable des entreprises.¹⁷⁶

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.¹⁷⁷

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.

¹⁷⁵ - 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 ,

¹⁷⁶ Note commune N° 11/2006

¹⁷⁷ Note commune n° 1/2004

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 : (200.000Dx50%)= 100.000D
 - provisions déductibles 100.000D
- Bénéfice net imposable 320.000D

2.6.2. Cas particuliers

2.6.2.1. Etablissements de crédits

2.6.2.1.1. Provisions au titre des créances douteuses

Les provisions au titre des créances douteuses et au titre de l'aval octroyé aux clients, constituées par les établissements de crédit (établissements de crédit ayant la qualité de banque, établissements financiers de leasing et établissements financiers de factoring) et par les établissements de crédit non résidents exerçant dans le cadre du code de prestation des services financiers aux non résidents promulgué par la loi n°2009-64 du 12 août 2009 et relatives aux financements qu'ils accordent, sont totalement déductibles, nonobstant la nature de l'entreprise bénéficiaire et la zone de son implantation, et ce, sans limitation dans le temps et sans que la déduction soit limitée au bénéfice imposable.

Pour la déduction des provisions au titre des créances douteuses par les établissements susvisés, la condition relative à l'engagement d'une action en justice n'est pas applicable.

Par ailleurs sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable des établissements de crédit ayant la qualité de banque, les créances douteuses dont le montant en principal et en intérêts ne dépasse pas cinq cents dinars par débiteur, et ce, sous réserve de la satisfaction des conditions prévues au paragraphe 3 de l'article 12 du code de l'IRPP et de l'IS.

2.6.2.1.2. Les provisions collectives

Les établissements de crédit sus-mentionnés peuvent également déduire les provisions collectives constituées pour la couverture des risques relatifs aux engagements courants et ceux nécessitant un suivi particulier conformément à la réglementation en vigueur, et ce, dans la limite de 1% du total de l'encours des engagements figurant dans leurs états financiers de l'année concernée par la déduction des provisions en question et certifiés par les commissaires aux comptes (Note commune N° 4 / 2013).

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,¹⁷⁸ 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.¹⁷⁹

2.6.2.3. Les entreprises d'assurance ou de réassurance

Sont admises en déduction pour la détermination du bénéfice imposable des entreprises d'assurance ou de réassurance, les provisions techniques, constituées conformément à la législation en vigueur en matière d'assurance :

- En totalité pour les provisions techniques citées dans le paragraphe II de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS.
- Dans la limite de 50% du bénéfice imposable après déduction des provisions techniques déductibles en totalité et avant déduction des bénéfices réinvestis pour les provisions pour risque d'exigibilité des engagements techniques.

2.6.2.4. Les opérations de fusion ou de scission totale de sociétés

Les provisions constituées (pour créances douteuses, pour dépréciation des stocks destinés à la vente, pour dépréciation des actions cotées en bourse ou pour dépréciation des actions et des parts sociales pour les SICAR) et ayant été déduites des résultats imposables des exercices antérieurs sont déductibles pour la détermination du résultat imposable de l'exercice de la fusion ou de la scission totale (lesdites provisions étant comprises dans le résultat comptable du fait de leur reprises),

Conditions:

- ✓ Lesdites provisions n'ont pas perdu leur objet et,
- ✓ Les provisions en question soient inscrites aux bilans des sociétés ayant reçu les actifs objets des provisions dans le cadre de l'opération de fusion ou de l'opération de scission.

Exemple (Note commune n° 14/2015) :

Supposons qu'une société anonyme « A » ait absorbé une autre société anonyme « B » et que l'opération ait pris effet le 2 juillet 2015.

On suppose que la société « B » ait constitué et déduit de ses résultats des années antérieures à l'année de la fusion :

- des provisions pour créances douteuses couvrant le montant total desdites créances pour un montant de 150.000D, ces créances sont reprises par la société « A » pour une valeur nulle (0 dinars).
- des provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente, le prix de revient des stocks étant de 250.000 D. Les provisions constituées et déduites à ce titre étant de 110.000 D, lesdits stocks ont été repris par la société « A » pour une valeur de 180.000 D.

Dans ce cas, la société absorbée déduit les provisions n'ayant pas perdu leur objet pour:

- Créances douteuses 150.000D
- Dépréciation des stocks destinés à la vente 70.000 D

Les provisions au titre des créances douteuses (150.000 D) et au titre des stocks destinés à la vente (70.000 D) n'ayant pas perdu leur objet doivent être inscrites au bilan la société ayant reçu les éléments d'actif et réintégrées dans ses résultats imposables de l'année au cours de laquelle ces provisions deviennent sans objet.

2.7. Déduction de la moins value provenant de la levée de l'option

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.¹⁸⁰

¹⁷⁹ Actif net/ nombre des actions ou parts sociales

¹⁸⁰ le développement et la maintenance des logiciels,
- le développement des supports multimédia,
- l'assistance technique, les études et l'ingénierie informatiques,

- 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 :

- 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 salaires 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

-
- 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.

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 dégrèvé 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.¹⁸¹

3.2.2. Conditions de déduction du déficit

La déduction du déficit est subordonnée à trois conditions, à savoir qu'il soit déclaré et doit être réel et lié à l'identité de la personne qui l'a subi et qu'il soit déclaré

3.2.2.1. Le déficit déductible doit être déclaré

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

3.2.2.2. Le déficit déductible doit être réel

Le déficit reportable peut être un déficit comptable ou un déficit fiscal suite aux retraitements opérés dans les étapes 1 et 2 de la note commune 2013-13 (sections 1 et 2 de ce chapitre).

Toutefois, le report des pertes ne couvre pas les déficits résultant de la déduction des revenus ou bénéfices, en vertu des dispositions du code de l'IRPP et de l'IS, dont notamment :

- les dividendes,
- les intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles,
- la plus-value provenant de la cession de certaines valeurs mobilières.

3.2.2.3. Le déficit déductible est lié à l'identité de la personne qui l'a subi

3.2.2.3.1. Principe : Le déficit enregistré par une entreprise ne peut être déduit que par la même entreprise

3.2.2.3.2. Exception : Cas des déficits enregistrés par une entreprise et déduits par une autre entreprise

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

¹⁸¹ Le bénéfice de cette déduction nécessite l'accomplissement des obligations déclaratives à l'appui de la déclaration annuelle.

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. 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 2012	70.000D
Déduction des amortissements de l'exercice	54.000D
Imputation des amortissements différés	30.000D
Résultat fiscal après déduction des déficits et amortissements	160.500D
Déduction des bénéfices ou revenus exceptionnels non imposables	50.000D

Résultat imposable	110.500D
---------------------------	-----------------

3.3. Déduction des amortissements de l'exercice

Les amortissements de l'exercice ayant été réintégrés sont déductibles sauf si les conditions générales de déduction ne sont pas vérifiées.

3.4. Déduction des amortissements différés en périodes déficitaires

3.4.1. Principes d'imputation des amortissements réputés différés

- Les amortissements réputés différés en période déficitaire restent déductibles sans limite dans le temps.
- Les amortissements différés dégagés au titre d'un exercice et non imputés sur les revenus ou sur les bénéfices réalisés au titre du premier exercice bénéficiaire qui suit ne peuvent plus être reportés, et ce, dans la limite des revenus et bénéfices réalisés au titre de l'exercice en question.
- La déduction des amortissements différés est subordonnée à leur identification en tant que tel dans les notes aux états financiers.

3.4.2. Cas particulier d'une opération de fusion ou de scission totale

Voir paragraphe 2.7. 3.3

3.4.3. Exemple ¹⁸² :

Supposons qu'une société anonyme ait constaté un résultat bénéficiaire en 1998 et des pertes à partir de l'exercice 1999 et un bénéfice en 2003 :

Année	1999	2000	2001	2002	2003
résultats nets de l'exercice	70.000D pertes dont 30.000D amortissements réputés différés de l'exercice	100.000D pertes dont 40.000D amortissements réputés différés de l'exercice	100.000D pertes dont 80.000D amortissements réputés différés de l'exercice	120.000D pertes dont 90.000D amortissements réputés différés de l'exercice	170.000D bénéfices compte non tenu des amortissements de l'exercice qui s'élèvent à 75.000D

Dans ce cas, le résultat fiscal de la société en question au titre de l'exercice 2003 est déterminé comme suit :
Résultats avant imputation des amortissements de l'exercice 2003 : 170.000D

1- imputation des pertes reportables :

- déficits de l'exercice 1999 - 40.000D
- déficits de l'exercice 2000 - 60.000D
- déficits de l'exercice 2001 - 20.000D
- déficits de l'exercice 2002 - 30.000D

Résultats de l'exercice 2003 avant déduction des amortissements de l'exercice 20.000D

2- Imputation des amortissements de l'exercice 2003 : 20.000D

- amortissements de l'exercice 2003 à reporter 55.000D

Les amortissements réputés différés des années antérieures qui n'ont pas pu être déduits demeurent reportables sur les exercices ultérieurs sans limitation de délais, il s'agit de :

Année	1999	2000	2001	2002	2003
Amortissements de l'exercice	30 000	40 000	80 000	90 000	55 000

¹⁸² Texte n° DGI 2003/42- Note commune N° 27/2003

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^{183 184}.

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

La retenue à la source au taux de 5% sur les dividendes et les revenus des parts mentionnés ci-dessus, distribués aux personnes physiques et aux non résidents est libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, la retenue à la source subie est déductible de l'impôt sur le revenu annuel ou est restituable, et ce, si leurs revenus distribués ne dépassent pas 10.000 dinars annuellement.

4.2. Plus-value de cession des actions dans le cadre d'une opération d'introduction en bourse.

Est déductible du résultat imposable, la plus-value réalisée dans le cadre d'une introduction en bourse des Valeurs Mobilières de Tunis.

4.3. Plus-value de cession des actions cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis acquises avant le 1er janvier 2011 ou celles acquises à partir du 1er janvier 2011 et cédées après l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription

La plus value provenant de la cession d'actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis acquises ou souscrites à partir du 1er janvier 2011 et cédées avant l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription est soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.

Sur cette base, demeure exonérée de l'impôt la plus value provenant de la cession d'actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis:

- 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%).¹⁸⁵

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,

¹⁸³ 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.

¹⁸⁴ 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

¹⁸⁵ Voir Texte n° DGI 2012/15- Note commune N° 15/2012

- 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 libre¹⁸⁶ :

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 bénéfices,
- 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

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 bénéfices 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

¹⁸⁶ 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

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'amorçage¹⁸⁷ 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.

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.¹⁸⁸

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. Déficits 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

¹⁸⁷ 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)

¹⁸⁸ **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....

différés¹⁸⁹ 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. Déficits et amortissements différés concernés par la déduction et conditions de déduction

Les déficits et les amortissements différés enregistrés par la société absorbée ou scindée sont déductibles des résultats de la société ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale de sociétés. Ces déficits et amortissements doivent être mentionnés dans les notes aux états financiers de l'exercice de la fusion ou de la scission totale. Pour les déficits d'exploitation, la déduction a lieu dans la limite de la période restante des 5 ans.

La déduction ne concerne que les déficits et les amortissements différés qui n'ont pas pu être déduits du résultat imposable de l'exercice de la fusion ou de la scission totale.

Pour les opérations de scission totale de sociétés, chaque société ayant reçu les éléments d'actif aura droit à la déduction des déficits et des amortissements différés dans la limite de la proportion des actifs nets reçus de la société scindée par rapport au total des actifs nets objet de la scission.

4.7.2.5. Délais de dépôt de la déclaration de cessation de l'activité

La société fusionnée ou scindée doit déposer au centre ou au bureau de contrôle des impôts compétent, dans un délai ne dépassant pas la fin du troisième mois à compter de la date de la tenue de la dernière assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération de fusion ou l'opération de scission :

- une copie du procès-verbal de ladite assemblée et une copie des documents visés à l'article 418 ou à l'article 429 du code des sociétés commerciales selon le cas ;
- une liste des éléments d'actif objet de l'apport, comportant leur valeur d'origine, le total des amortissements, leur valeur comptable nette, la valeur d'apport et la plus-value ou la moins-value résultant de l'opération de fusion ou de l'opération de scission ;
- une liste comportant les éléments d'actif objet des provisions et les provisions constituées à ce titre.

Lorsque l'opération de fusion ou l'opération de scission a un effet rétroactif, les résultats de l'année de fusion ou de l'année de scission sont réintégrés aux résultats des sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de l'opération de scission. Dans ce cas, la plus-value ou la moins-value résultant de l'apport des éléments d'actif est déterminée sur la base de leur valeur comptable nette au niveau de la société fusionnée ou de la société scindée à la date de la clôture du bilan de l'année qui précède l'année de la fusion ou l'année de la scission.

4.7.2.6. Crédit d'impôt

Le crédit d'impôt sur les sociétés quelle que soit son origine dégagé par la déclaration de cessation de l'activité déposée par la société absorbée ou par la société scindée n'est pas susceptible de report au niveau des sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale de sociétés. Ce crédit est restituable aux sociétés qui l'ont dégagé sur demande à déposer dans les conditions prévues par le code des droits et procédures fiscaux.¹⁹⁰

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

¹⁸⁹ y compris les déficits résorbés par la réduction du capital.

¹⁹⁰ 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.

- 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.¹⁹¹

4.8. Plus-value provenant de l'apport d'actions ou de parts sociales au capital de la société mère ou de la société holding dans le cadre des opérations de restructuration des entreprises ayant pour objet l'introduction de la société mère ou de la société holding à la bourse.

4.8.1. Teneur de la mesure

La loi de finances pour l'année 2007 a **exonéré** la plus-value provenant de l'apport d'actions et de parts sociales au capital de la société mère ou de la société holding qui **s'engage à introduire ses actions à la bourse des valeurs mobilières de Tunis** au plus tard à la fin de l'année suivant celle de l'exonération avec possibilité de prorogation dudit délai d'une seule année par décision du ministre des finances sur la base d'un rapport motivé du conseil du marché financier.

L'avantage consiste en :

- **l'exonération** de la plus-value d'apport relative aux actions et parts sociales non inscrites à un bilan de **l'impôt sur le revenu**,
- **la déduction** de la plus-value d'apport relative aux actions et parts sociales inscrites à un bilan **de l'assiette de l'impôt** sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

4.8.2. Conséquences du non introduction de la société mère ou de la société holding de ses actions en bourse dans les délais légaux

Déchéance de l'avantage à l'encontre du bénéficiaire de l'exonération ou de la déduction de la plus-value en cas de non introduction des actions de la société mère ou de la société holding en bourse dans les délais fixés.

Le bénéficiaire de l'avantage est tenu de payer l'impôt non acquitté au titre de la plus-value bénéficiant de l'exonération ou de la déduction de l'assiette de l'impôt majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur.¹⁹²

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)

¹⁹¹ Annexe de la Note commune N° 32/2007

¹⁹² 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.

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.¹⁹³

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.

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 01/01/2006	Imposition au taux de 10%	Déduction de l'assiette imposable de 2/3 des revenus provenant de l'exportation.

¹⁹³ Pour les personnes physiques ainsi que pour les non résidents ces intérêts ne sont pas soumis à l'impôt

01/01/2006- 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 ^{er} janvier 2014	Déclaration d'investissement avant le 31/12/2013 et entrée en activité au cours de l'exercice 2014	Exonération pour les dix premières années et imposition au taux de 10% à partir de la onzième année.	Exonération durant les dix premières années et déduction de l'assiette imposable de 2/3 des revenus provenant de l'exportation à partir de la onzième année.
	Déclaration d'investissement après le 31/12/2013	Imposition au taux de 10%	Déduction de l'assiette imposable de 2/3 des revenus provenant de l'exportation.

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 collectives⁶⁶ 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%

Le chiffre d'affaires fixé pour les petites et moyennes entreprises à 300.000 D pour les activités de services et les professions non commerciales et à 600.000 D pour les activités d'achat en vue de la revente, les activités de transformation et pour la consommation sur place. Les limites du chiffre d'affaires susvisées doivent s'entendre en hors taxes ¹⁹⁴.

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.

L'article 13 de la loi n° 2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour l'année 2016 a exonéré :

- de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, les nouvelles entreprises exerçant des activités de transformation dont le chiffre d'affaires annuel brut ne dépasse pas 600 mille dinars, et ce, pour une période de 5 ans ;

- de l'impôt sur les sociétés, les nouvelles sociétés dans le secteur des services ou des professions non commerciales dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 300 mille dinars et constituées par les personnes au chômage titulaires d'un diplôme universitaire ou d'un brevet de technicien supérieur, et ce, pour une période de 5 ans. ¹⁹⁵

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 créances¹⁹⁶*

¹⁹⁴

¹⁹⁵ Texte n° DGI 2016/9 – Note commune n° 9/2016

¹⁹⁶ 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.

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. »¹⁹⁷

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.¹⁹⁸

6.2.2. Modalité de déduction des revenus accessoires pour les sociétés dont le résultat d'exploitation est déficitaire

Il y a lieu de noter que les revenus accessoires ne sont imposables que dans la limite du bénéfice imposable. Dans ce cadre, trois cas de figure peuvent se présenter :

- Au cas où le résultat d'exploitation, sans tenir compte du montant des produits accessoires, est bénéficiaire, ces derniers sont soumis à l'impôt sur la base de leur montant intégral.
- Au cas où le résultat d'exploitation, sans tenir compte du montant des produits accessoires, est déficitaire et que le résultat global est bénéficiaire du fait desdits produits accessoires, l'imposition de ces derniers est limitée à une partie correspondant au bénéfice réalisé.
- Au cas où le résultat global est déficitaire, aucun impôt ne sera imputé aux produits accessoires ou aux gains exceptionnels, et ce, en vertu du principe de l'unicité du résultat.

6.2.3. Exemple:

Supposons qu'une entreprise « A » industrielle totalement exportatrice ait cédé au cours de l'année 2007 un équipement industriel inscrit parmi ses actifs immobilisés au profit de l'une de ses filiales établies à l'étranger.

Supposons que ladite société ait réalisé au titre de l'année 2007 un bénéfice net de 1.730.000D et un chiffre d'affaires de 10.500.000D dont 20% réalisé sur le marché local

Le bénéfice ainsi réalisé est ventilé comme suit :

- bénéfice provenant de l'activité 1.350 000D
- plus-value provenant de la cession de l'équipement industriel 130.000D
- Revenus de capitaux mobiliers 80.000D
- Revenus des loyers 120.000D
- Autres produits divers 50.000D

Dans ce cas, le bénéfice déductible au titre de l'exportation est déterminé comme suit :

¹⁹⁷ Voir Texte n° DGI 2008/41- NOTE COMMUNE N°20/2008

¹⁹⁸ 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...

- 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).¹⁹⁹

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.

Exemple²⁰⁰ :

Supposons qu'une société anonyme « A » ait été absorbée le 1er mars 2001 par une société anonyme «B», et que le projet de fusion stipule que celle-ci prend effet rétroactivement le 1er janvier 2001.

Si on suppose que la société absorbée « A » ait réalisé au titre de l'année 2001 un bénéfice global de 500.000D dont :

- 350.000D provenant de l'exploitation ;
- 40.000D provenant d'une plus-value de fusion réalisée sur des équipements ;
- 60.000D provenant d'une plus-value de fusion réalisée sur un immeuble ;
- et 50.000D provenant d'une plus-value de fusion réalisée sur un stock de marchandises.

¹⁹⁹ 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.

²⁰⁰ TEXTE DGI 2001/19 - Note commune n° 12/2001

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.²⁰¹

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.

²⁰¹ 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 définitives²⁰² ;
- Les retenues forfaitaires ;
- L'auto retenue à la source ;²⁰³

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 :²⁰⁴

- 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 ²⁰⁵
- Les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel.²⁰⁶
- 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 :

²⁰² 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

²⁰³ 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.

²⁰⁴ 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,

²⁰⁵ 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 ;

²⁰⁶ Y compris celles éligibles à la comptabilité simplifiée

- traitements et salaires,²⁰⁷
- 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.

²⁰⁷ 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**

Champ d'application	Taux
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. ²⁰⁸	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. Rémunérations servies aux établissements stables tunisiens des entreprises étrangères qui ne déposent pas la déclaration d'existence	15%
8. Revenus de capitaux mobiliers ²⁰⁹	20%(1) ou 25% pour les résidents dans des paradis fiscaux
9. Intérêts des prêts servis aux banques non résidentes non établies	5% (1) ou 25% pour les résidents dans des paradis fiscaux
10. Jetons de presence	20% ou 25% pour les résidents dans des paradis fiscaux

²⁰⁸ 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.

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

Champ d'application		Taux
11.		
12. 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%
13. Commission revenant aux distributeurs agréés des opérateurs de réseaux des télécommunications.		1,50%
14. 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.
15. Rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale		15%
16. Les rémunérations en contre partie de la performance		15%
17. Les revenus réalisés des jeux de pari de hasard et de loterie,		25%

18. Traitements, salaires, et rémunérations occasionnelles ou accidentelles en dehors de l'activité principale payées aux salariés non résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois

20%

19. Les rémunérations revenant aux salariés de nationalité étrangère travaillant auprès des entreprises totalement exportatrices, des organismes financiers non résidents ou auprès des entreprises pétrolières

1.4. Fait générateur et assiette de la retenue à la source

1.4.1. Fait générateur

1.4.1.1. Cadre général

La retenue doit être opérée lors du paiement.

Il est entendu par paiement, le paiement en espèces ou la remise du bien ou toute autre opération en tenant lieu ayant pour objet de mettre les montants ou les biens à la disposition du bénéficiaire tels que le virement du montant à un compte bancaire, l'émission d'un chèque ou d'une lettre de change auxquels cas la retenue à la source est exigible à la date de l'émission, ou encore le paiement par compensation.²¹⁰

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.²¹¹

Exemple : La retenue à la source est effectuée au taux de 1,5% pour les montants payés par la Caisse Nationale d'Assurance Maladie au profit des établissements hospitaliers, des pharmacies, des transporteurs médicaux, des fournisseurs de matériel de rééducation et des centres de dialyse,

C'est ainsi que lorsque le paiement des dividendes est réalisé par une personne autre que la société distributrice tels que les intermédiaires agréés administrateurs, la retenue à la source au titre des dividendes est due par ces personnes. Toutefois, la 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.²¹²

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.²¹³

²¹⁰ Note commune 2015-3

²¹¹ 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.

²¹² 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

1.4.2.1. Cadre général

l'assiette de la retenue à la source est constituée par le montant total payé en contrepartie du service réalisé ou du bien vendu, se trouvant dans le champ d'application de la retenue à la source prévu par les articles 52 et 53 du code de l'IRPP et de l'IS, y compris les montants facturés à titre de remboursement de frais engagés par le prestataire du service ou le vendeur.²¹⁴

1.4.2.2. L'assiette de la retenue à la source en cas de facturation de montants à titre de remboursement de frais

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 fret 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 :

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

Exemple n°2 :

Soit un huissier notaire soumis à l'impôt sur le revenu sur la base de l'assiette forfaitaire, qui a établi suite à un constat d'une opération de vente publique, une note d'honoraires ainsi libellée :

- honoraires : 150 dinars H.T.
- frais d'enregistrement du procès-verbal constatant la vente publique d'un bien meuble : 50 dinars,

²¹³ 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.

²¹⁴ 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.

- frais de transport et de destination : 20 dinars,
- frais de copies : 8 dinars.

Dans ce cas, l'assiette de la retenue à la source comprend tous les montants facturés majorés de la TVA à l'exception du montant représentant les droits d'enregistrement (50 dinars). La retenue à la source est effectuée donc comme suit :
 $(150D + 20D + 8D) \times 1,12 \times 15\% = 29,904 \text{ dinars}^{215}$

1.4.2.3. Cas particulier des Montants prélevés directement par les bénéficiaires

Les personnes faisant partie du champ d'application de la retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS qui prélèvent les montants leur revenant des montants qu'ils recouvrent pour le compte d'autrui doivent effectuer aussi la retenue à la source sur les montants qu'ils ont 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,...)²¹⁶

1.5. Précisions diverses et Apport des lois de Finances et la doctrine administrative en 2014 2015 et 2016

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 vigueur²¹⁷ 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.^{218 219}
- 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, quelque 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.

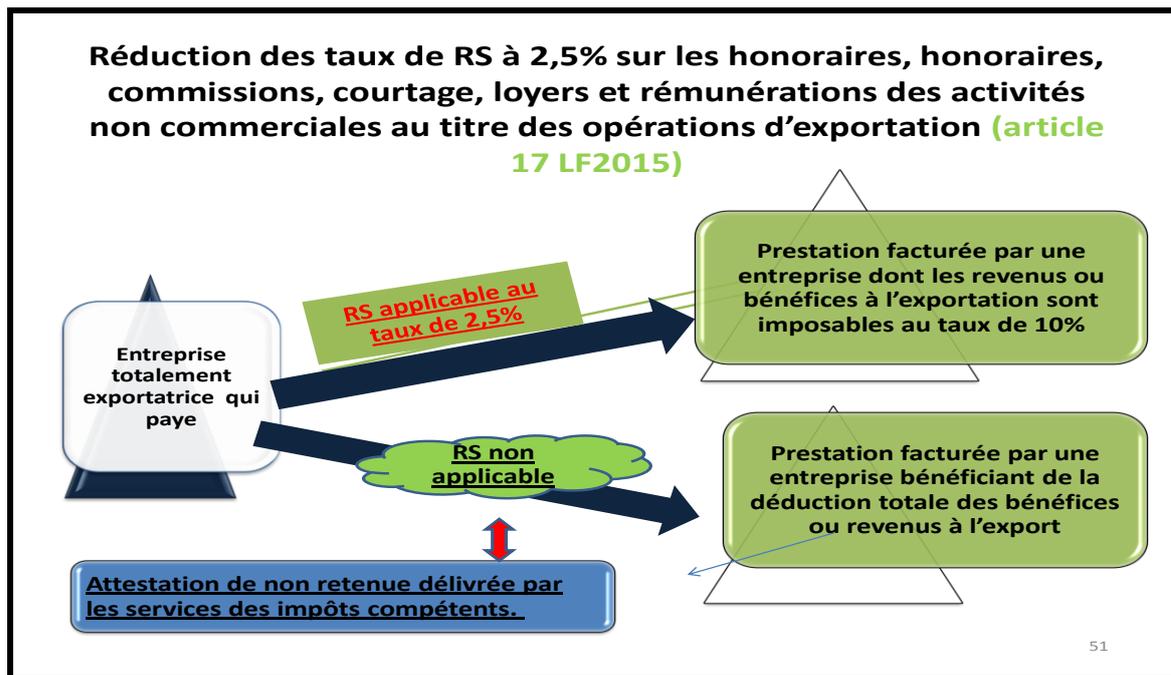
²¹⁵ Note commune n° 12-2015

²¹⁶ Note commune n° 12-2015

²¹⁷ Entreprises régies par le code d'incitation aux investissements, sociétés de commerce international totalement exportatrices et entreprises implantées dans les parcs d'activités économiques

²¹⁸ 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 ».

²¹⁹ 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 services²²⁰

Les montants égaux ou supérieurs à 1000 D TTC payés en contrepartie des acquisitions du secteur public et du secteur privé, de marchandises, de matériel, d'équipements et de services sont soumis à la retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS au taux de 1,5%.

La retenue à la source susvisée n'est pas exigible sur les montants payés :

- Dans le cadre des abonnements de téléphone, d'eau, d'électricité, de gaz, de journaux, de périodiques et de publications ;
- Au titre des contrats d'assurance ;
- Au titre des contrats de leasing, des contrats d'ijâra, des contrats de cession murabaha, des contrats d'istisna et des contrats de salam conclus avec les établissements de crédit ;
- En contrepartie des acquisitions de produits et services soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6% conformément à la législation et aux réglementations en vigueur ;
- Par les établissements de crédit en contrepartie des acquisitions dans le cadre des contrats de cession murabaha, et ce, lorsque le bénéficiaire desdits contrats est une personne non tenue légalement d'effectuer la retenue à la source,
- En contrepartie des acquisitions faites dans le cadre du mécanisme des sukuku prévu par la législation y afférente.
- En contrepartie des commissions payées par les opérateurs de réseaux de télécommunication aux distributeurs agréés

Selon la doctrine administrative, la retenue à la source de 1,5% s'effectue:

- Sur tout montant payé dans le cadre d'une facture comportant un montant égal ou supérieur à 1000 D TTC, même si le montant payé est inférieur à ce montant,
- Sur tout montant payé égal ou supérieur à 1000 D TTC, même si le montant porté sur la facture est inférieur à ce montant, c'est le cas d'un paiement se rapportant à plusieurs factures comportant chacune un montant inférieur à 1000 D TTC.

Apport de la LF2015

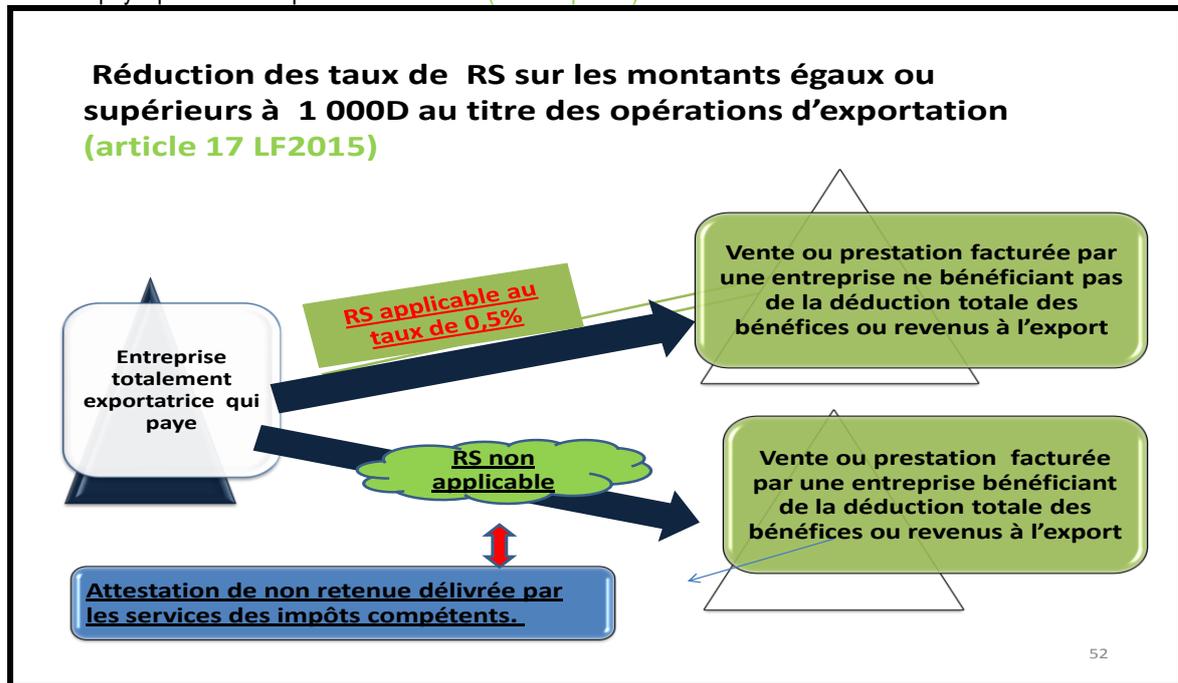
La LF2015 a réduit le taux de la retenue à la source de 1,5% à 0,5% pour les montants égaux ou supérieurs à 1000 D y compris la TVA payés :

- Par les sociétés totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur²²¹ en contrepartie de leurs acquisitions de marchandises, de matériel, d'équipements et de services dans le cadre d'une

²²⁰ 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.

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'exportation²²²,

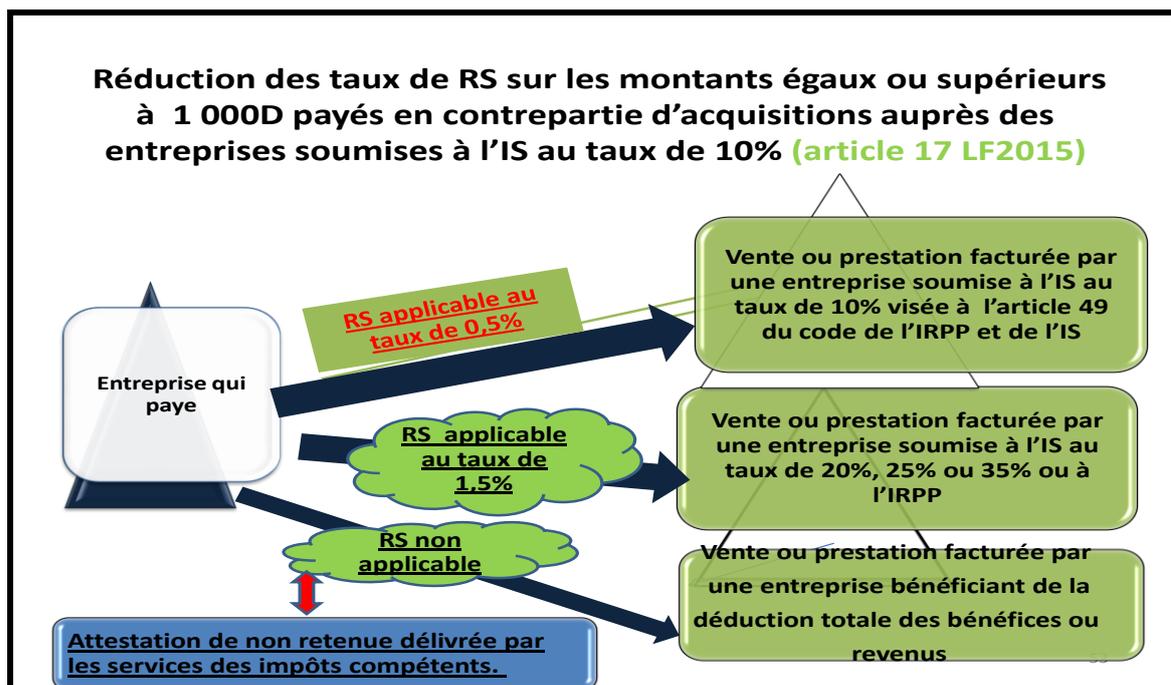
- En contrepartie d'acquisitions auprès des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% visées au troisième alinéa du paragraphe I de l'article 49 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés (voir chapitre 8).²²³



²²¹ Entreprises régies par le code d'incitation aux investissements, sociétés de commerce international totalement exportatrices et entreprises implantées dans les parcs d'activités économiques

²²² 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%,

²²³ Dans une prise de position (2305) du 4 août 2016, la DGELF a précisé que les rémunérations servies au profit des sociétés de formation éligibles aux dispositions de l'article 49 du CII ne sont pas concernées par la retenue à la source au taux de 0,5% et demeurent soumises à la retenue à la source au taux de 1,5%.



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. ²²⁴

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. ²²⁵

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

²²⁴ 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.

²²⁵ La liste des paradis fiscaux concernés par les dispositions du présent article est fixée par décret.

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.**²²⁶

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)

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 administrative²²⁷, 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

²²⁶ **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.

²²⁷Note commune 2015-3

L'imposition a lieu sur la base du montant annuel brut de la rémunération y compris toutes les primes, les indemnités et les avantages en nature autres que ceux octroyés pour nécessité de service, et ce, après déduction :

- Des retenues obligatoires effectuées par l'employeur en vue de la constitution de rentes, de pensions de retraite ou pour la couverture de régimes obligatoires de sécurité sociale **au profit d'une caisse sociale tunisienne**,
- Des frais professionnels fixés forfaitairement à 10% du reliquat 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 résidents²²⁸ 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.²²⁹

Exemple :²³⁰

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 : $7.000 \text{ D} \times 20\% = 1.400 \text{ D}$
- ❑ mois de février 2014 : $7.000 \text{ D} \times 20\% = 1.400 \text{ D}$
- ❑ 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.²³¹

1.5.8.2. Pour les retraités

²²⁸ Au sens de la législation fiscales en vigueur ou des conventions de non double imposition

²²⁹ 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.

²³⁰ Texte n° DGI 2014/04– Note commune n° 04/2014

²³¹ 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.

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.²³²

1.5.9. Cession d'immeubles par les personnes morales non résidents²³³

Conformément à la législation fiscale en vigueur, la plus-value réalisée par les personnes morales non résidentes non établies en Tunisie au titre de la cession des immeubles non exploités en Tunisie et ne figurant pas dans un actif professionnel en Tunisie est soumise à l'impôt comme suit :

Cas où la cession serait faite au profit des personnes tenues d'effectuer la retenue à la source

Dans le cas où la cession est faite aux personnes morales ou aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel ou aux personnes réalisant des bénéfices non commerciaux selon l'assiette forfaitaire, l'impôt sur les sociétés au titre de plus value immobilière est dû par voie de retenue à la source au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte. Cette retenue est libératoire de l'IS.

Toutefois, la société cédante peut opter pour le dépôt d'une déclaration de cette plus-value et pour le paiement de l'IS au taux de 25% de la plus-value réalisée. Dans ce cas, la retenue à la source opérée au taux de 15% du prix de cession est déductible de l'IS dû sur la plus-value, et l'excédent est restituable sur demande.

Cas où la cession serait faite au profit des personnes non tenues d'effectuer la retenue à la source

Dans ce cas, la société cédante est tenue de déposer une déclaration de l'IS au titre de la plus value provenant de la cession. L'impôt exigible serait dû au choix de la société cédante soit au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte soit au taux de 25% de la plus value réalisée.

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 value²³⁴ 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.^{235 236}

1.5.11. Taux de la retenue de la source applicable aux rémunérations revenant aux délégués médicaux et aux agences de promotion et d'information médicale et scientifique

²³² Note commune 2015-12

²³³ 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.

²³⁴ 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.

²³⁵ 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.

²³⁶ Note commune n° 4-2014

La question posée a été de savoir le taux de la retenue à la source applicable aux rémunérations revenant aux délégués médicaux et aux agences de promotion et d'information médicale et scientifique en contrepartie des opérations de publicité et de promotion des produits médicaux.

A cette question la note commune n° 21/2016 prévoit que :

Du fait que l'activité du délégué médical et des agences d'information médicale et scientifique est exercée exclusivement par les médecins, les rémunérations leur revenant à ce titre sont considérées honoraires et sont soumises à la retenue à la source au titre de l'IR et de l'IS selon les taux ci-après :

- 15% de leur montant brut pour les personnes physiques soumises à l'impôt au titre de leur activité de délégués médicaux sur la base de l'assiette forfaitaire fixée à 80% de leurs recettes globales.
- 5% de leur montant brut pour les personnes physiques soumises à l'impôt au titre de leur activité de délégués médicaux selon le régime réel et pour les agences de promotion et d'information médicale et scientifique.

Le taux de 5% est ramené à 2,5% lorsque les honoraires sont payés en contrepartie des opérations d'exportation au sens de la législation fiscale en vigueur.

1.5.12. Rémunérations payées en contrepartie de la performance réalisée au profit d'autrui

L'article 29 de la loi de finances pour l'année 2016 a étendu le champ d'application de la retenue à la source au taux de 15% aux rémunérations en contrepartie de la performance réalisée au profit d'autrui. De ce fait, les rémunérations payées aux personnes morales et aux personnes physiques ne réalisant pas d'autres catégories de revenus sont soumises à la retenue à la source de 15% ; ce taux s'applique notamment aux :

- rémunérations payées par les entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant dans le secteur du commerce à leurs distributeurs des produits, marchandises et services en contrepartie de la performance qu'ils ont réalisée pour elle à leur profit et notamment en matière de formation et d'accompagnement des distributeurs,
- rémunérations payées aux intermédiaires en bourse en contrepartie de la performance réalisée au profit de leurs clients.²³⁷

1.5.13. Honoraires payés aux bureaux d'études exportatrices

L'article 13 de la loi de finances pour l'année 2007 a réduit le taux de la retenue à la source au titre des honoraires payés en contrepartie d'études réalisées sur le marché local de 5% à 2,5% et ce, pour les bénéficiaires des honoraires dont l'activité est destinée principalement à l'exportation.

Il s'agit des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et les sociétés et groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes et assimilées exerçant dans le cadre de bureaux d'études tels que définis par l'article 1er du cahier des charges relatif à l'exercice de l'activité des bureaux d'études²³⁸ approuvé par l'arrêté du ministre de l'équipement et de l'habitat du 17 janvier 2001.

Il s'agit des personnes physiques qui exercent la profession d'ingénieur conseil tel que défini à l'article 1er du cahier des charges relatif à l'exercice de la profession de l'ingénieur conseil approuvé par l'arrêté du ministre de l'équipement et de l'habitat du 17 janvier 2001.

Le taux de 2,5% s'applique dans ce cas sur la base d'une attestation délivrée à cet effet par le bureau de contrôle des impôts compétent justifiant la soumission de ces honoraires à la retenue à la source au taux de 2,5% au lieu de 5%.

Exemple :

²³⁷ Texte n° DGI 2016/8 – Note commune n° 8/2016

²³⁸ L'article 1er dudit cahier des charges prévoit que les prestations des bureaux d'études sont notamment :

- les études des projets de génie civile (bâtiments, routes, ports et aéroports, divers réseaux, projets hydrauliques, barrages, unités de traitement des eaux),
- les études relatives au transport,
- les études économiques de tous types,
- les études d'aménagement urbain,
- les études d'ingénierie industrielle,
- les études relatives aux systèmes informatiques.

Supposons qu'un ingénieur conseil soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, ait encaissé au cours du mois de février 2008 des honoraires en contrepartie d'études en architecture réalisées sur le marché local de 50.000D.

Et supposons que ledit bureau ait réalisé au cours de l'année 2007 un chiffre d'affaires hors taxe sur la valeur ajoutée de 150.000D détaillé comme suit :

- 70.000D en contrepartie d'études en architecture et des tests techniques réalisés et utilisés en Tunisie,
- 80.000D en contrepartie d'études en architecture utilisées à l'étranger.

Dans ce cas, et étant donné que le chiffre d'affaires provenant de l'exportation pour l'année 2007 dépasse 50% du chiffre d'affaires global, les honoraires payés audit ingénieur au cours de l'année 2008 en contrepartie d'études en architecture réalisées sur le marché local sont soumis à la retenue à la source au taux de 2,5%.

1.5.14. Soumission des établissements stables tunisiens des entreprises étrangères qui ne déposent pas la déclaration d'existence à l'impôt par voie de retenue à la source libératoire au taux de 15%

L'article 28 de la loi n° 2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour l'année 2016 a soumis les établissements stables tunisiens des entreprises étrangères qui ne déposent pas la déclaration d'existence à l'impôt par voie de retenue à la source libératoire au taux de 15%.

1.6. 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.²³⁹

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.

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

²³⁹ Note commune n° 12-2015

Aux termes de l'article 83 du code des droits et procédures fiscaux, est punie d'une pénalité égale au montant des retenues non effectuées ou insuffisamment effectuées, toute personne qui n'a pas retenu l'impôt à la source conformément à la législation fiscale en vigueur ou qui l'a retenu d'une manière insuffisante. Cette pénalité est doublée en cas de récidive dans une période de deux ans.

1.7.2. Sanction pour refus de délivrance d'attestation de retenue à la source

Aux termes de l'article 105 ancien du code des droits et procédures fiscaux, est punie d'une amende de 100 dinars à 5.000 dinars toute personne qui refuse de délivrer une attestation au titre des sommes retenues à la source.

La loi de finances pour l'année 2016 a aggravé la sanction relative au refus de délivrance d'une attestation de RS en prévoyant une amende égale à 200% des montants retenus et qui n'ont pas fait l'objet de délivrance d'une attestation de retenue à la source, sans que le montant de l'amende exigible ne soit inférieur à 100 dinars ou supérieur à 5000 dinars

1.7.3. Les pénalités de retard dues en cas de non paiement des retenues à la source dans les délais impartis

Tout retard dans le paiement de tout ou partie de l'impôt entraîne l'application d'une pénalité de retard liquidée au taux prévus par les articles 81 et 82 du CDPF par mois ou fraction de mois de retard.

1.7.4. Sanction pénale liée à la retenue à la source

Aux termes de l'article 92 du code des droits et procédures fiscaux, est punie d'un emprisonnement de 16 jours à 3 ans et d'une amende de 1.000 D à 50.000 D, toute personne qui, ayant retenu l'impôt à la source, n'a pas procédé au paiement des sommes dues au trésor dans un délai de six mois (6 mois) à compter du 1er jour qui suit l'expiration du délai imparti pour leur paiement, et ce, en sus du paiement de l'impôt en principal et des pénalités de retard.

1.7.5. Prise en charge de la retenue à la source libératoire

La retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés qui n'a pas été opérée (ou insuffisamment effectuée), est considérée comme étant à la charge de son débiteur effectif. Ladite retenue est exigible dans ce cas selon la formule de prise en charge de l'impôt suivante :

$$(100 \times \text{Taux de la retenue à la source}) / (100 - \text{Taux de la retenue à la source})$$

Rémunérations et revenus servis aux	Taux de la RS sans prise en charge	Taux de la RS avec prise en charge
personnes résidentes ou établies à l'étranger		
<input type="checkbox"/> Montants payés à des résidents dans des paradis fiscaux <input type="checkbox"/> Plus value de cession des titres et d'immeubles par les PM	25%	33,33%
<input type="checkbox"/> Traitements, salaires, rémunérations, indemnités et avantages ainsi que les vacances servis aux salariés non résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois <input type="checkbox"/> Revenus de capitaux mobiliers à l'exception des revenus exonérés <input type="checkbox"/> Les jetons de présence.	20%	25,00%
<input type="checkbox"/> Rémunérations et revenus servis aux non domiciliés ni établis, et non réalisés dans le cadre d'un établissement situé en Tunisie ou aux établissements stables tunisiens des entreprises étrangères qui ne déposent pas la déclaration d'existence <input type="checkbox"/> Plus value immobilière réalisée par les PM <input type="checkbox"/> Rémunérations payées aux non résidents et établis en Tunisie pour une période n'excédant pas 6 mois au titre des autres services	15%	17,65%
<input type="checkbox"/> Opérations de montage et <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%
Rémunérations et revenus servis aux personnes résidentes ou établies en tunisie	Taux de la RS sans prise en charge	Taux de la RS avec prise en charge
<input type="checkbox"/> Revenus de capitaux mobiliers réalisés par les personnes morales non soumises à l'IS ou qui sont exonérées	20%	25,00%
<input type="checkbox"/> Dividendes distribués par les sociétés aux PP lorsque leur montant dépasse 10 000dinars	.5%	5,26%
<input type="checkbox"/> Rémunérations payés aux jeux aux hasard et de parie	25%	33,33%

La prise en charge de l'impôt dû par un non résident place la rémunération en question hors du champ d'application des conventions fiscales internationales de non double imposition et la rend passible du taux de retenue à la source de droit commun.

En outre :

- Les pénalités de retard viennent s'ajouter au montant dû en principal en cas de paiement en retard.
- Le montant de l'impôt pris en charge est non déductible.

Exemple²⁴⁰:

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

²⁴⁰ Texte n° DGI 2009/46_NOTE COMMUNE N° 18/2009

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

1.1. 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.

1.2. Base et taux des acomptes provisionnels

1.2.1. 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 ou 28 juin,
- 30% du forfait annuel à payer avant le 25 ou 28 septembre, et
- 30% du forfait annuel à payer avant le 25 ou 28 décembre.

1.2.2. 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 : $240.000D \times 30\% = 72.000D$

1.2.3.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.

1.2.4.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

2.1. 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...).

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

2.2. L'avance payée par les sociétés de personnes

Voir chapitre suivant

2.3. 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 bénéficiaires industriels et commerciaux ou sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie des bénéficiaires des professions non commerciales.

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

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

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

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

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

- qui s'adonnent à la vente directe de produits et services, soit ceux qui ne disposent pas de locaux fixes et permanents pour l'exercice de l'activité de vente, laquelle vente s'effectue à travers le déplacement direct aux clients, et
- dont la valeur totale de leurs acquisitions ne dépasse pas 20.000 dinars par an, et - qui ne réalisent pas des revenus relevant de la catégorie BIC au titre d'une autre activité, et
- qui n'ont pas déposé la déclaration d'existence au titre de l'activité de vente directe.²⁴¹

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

2.5. Imputation des avances

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.

²⁴¹ Texte n° DGI 2016/8 – Note commune n° 8/2016

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

3.1. Paiement de l'IS

3.1.1. 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%.

3.1.1.1. 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%.

3.1.1.2. 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%.²⁴²

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.

3.1.1.3. 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 conditions²⁴³.

²⁴² 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 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.

²⁴³En 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

En vertu de la LF2016 ; Le taux de l'impôt sur les sociétés de 10% prévu par l'article 49 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés et la déduction des deux tiers des mêmes revenus pour les personnes physiques²⁴⁴ ne s'appliquent qu'aux bénéfices provenant de l'activité principale et aux bénéfices exceptionnels y relatifs.

3.1.1.4. 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 crédits²⁴⁵,
 - 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,
 - Entreprises exerçant dans le secteur de raffinage du pétrole et de vente des produits pétroliers en gros.

3.1.2. 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%.^{246 247}
- 0,1% du chiffre d'affaires dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%.²⁴⁸ ou le chiffre d'affaires réalisé de la commercialisation de produits ou de services soumis au régime de

bénéficiaire 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.

²⁴⁴ L'article 21 de la loi de finances pour l'année 2016 a permis aux personnes physiques qui réalisent des revenus soumis à l'impôt au taux de 10% au niveau des personnes morales de déduire de la base de l'impôt sur le revenu les deux tiers des revenus qu'ils réalisent dans la même catégorie, et ce, à l'instar des bénéfices provenant de l'exportation ; Il s'agit : - des revenus agricoles et de pêche ou d'armement des bateaux de pêche ; Texte n° DGI 2016/16 – Note commune n° 16/2016 © Copyright – www.profiscal.com - des revenus des activités artisanales ; - des revenus réalisés dans le cadre de projets à caractère industriel ou commercial bénéficiant du programme de l'emploi des jeunes ou du fonds national de la promotion de l'artisanat et des petits métiers.

²⁴⁵ 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

²⁴⁶ Le minimum d'impôt au taux de 0,2% s'applique au chiffre d'affaires réalisé au titre de l'année 2013 et au titre des années ultérieures et aux recettes réalisées au cours de la même année et au cours des années ultérieures.

²⁴⁷ Le droit de déduction du minimum d'impôt de 0,2% est accordé exclusivement aux entreprises qui ont payé ledit minimum d'impôt au titre des résultats de l'année 2013, et ce, de l'impôt exigible au titre des années ultérieures successivement et dans la limite de la cinquième année inclusivement et sans que la déduction aboutisse à un impôt inférieur au minimum d'impôt égal à 0,2% du chiffre d'affaires.

²⁴⁸ Le minimum d'impôt au taux de 0,1% s'applique au chiffre d'affaires :

l'homologation administrative des prix et dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6% conformément à la législation et aux réglementations en vigueur avec un minimum égal à 300 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires.

Dans ce cas, le minimum d'impôt de 0,2% ainsi que le minimum d'impôt de 0,1% demeurent exigibles. Ils sont liquidés chacun sur le chiffre d'affaires correspondant. Toutefois, si l'entreprise est soumise au paiement du minimum du minimum d'impôt, elle sera redevable seulement du minimum le plus élevé.

Le minimum d'impôt²⁴⁹ est majoré de 50% en cas de paiement après un mois de l'expiration des délais légaux.

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

Exemple :

Supposons qu'une entreprise totalement exportatrice dont la période de déduction totale de ses bénéfices provenant de l'exportation a expiré au 31 décembre 2013, ait réalisé au titre de l'année 2014 un chiffre d'affaires TTC de 8MD dont 1MD provenant des ventes sur le marché local et un bénéfice net global de 625.000D ventilé comme suit :

- Bénéfices provenant des ventes sur le marché local : 125.000D
- Bénéfices provenant de l'exportation : 500.000D

Dans ce cas, l'impôt exigible serait calculé comme suit :

- impôt sur les sociétés sur la base du bénéfice net : $(125.000D \times 25\%) + (500.000D \times 10\%) = 81.250D$
- minimum d'impôt exigible :

* Chiffre d'affaires provenant des ventes sur le marché local : $1MD \times 0,2\% = 2.000D$

* Chiffre d'affaires provenant de l'exportation : $7MD \times 0,1\% = 7.000D$

Dans ce cas, et étant donné que l'impôt sur les sociétés calculé sur la base des bénéfices nets (81.250D) dépasse la somme du minimum d'impôt calculé sur la base du chiffre d'affaires aux taux de 0,1% et 0,2% (9.000D), l'impôt sur les sociétés calculé sur la base du bénéfice serait exigible dans ce cas soit 81.250D.²⁵⁰

3.2. Paiement de l'IRPP

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

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

-
- provenant des opérations d'exportation réalisées à partir du 1er janvier 2014 par les entreprises soumises à l'impôt au titre de l'exportation,
 - réalisé par les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services aux non-résidents et par les prestataires des services financiers non-résidents et provenant de leurs prestations aux non-résidents à partir du 1er janvier 2014.

²⁴⁹ Le minimum d'impôt est exigible par les entreprises cédées ou en cessation d'activité et qui n'ont pas déposé la déclaration de cessation de l'activité prévue par l'article 58 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, le minimum d'impôt susvisé ne s'applique pas aux entreprises nouvelles durant la période de réalisation du projet qui ne doit pas dépasser dans tous les cas trois ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence prévue à l'article 56 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, et ce, dans le cas de non réalisation de chiffre d'affaires.

²⁵⁰ Texte n° DGI 2015/1– Note commune n° 1/2015

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 %	-

3.2.2. 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.²⁵¹
- 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.

²⁵¹ 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.

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 dividendes²⁵²
- des droits de vote²⁵³

Le taux de 75%²⁵⁴ 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 :

T	=nombre	Du	point	de	vue	droit	à	à	dividendes
		d'actions	détenues	qui	confèrent	un	droit		dividendes

Nombre total des droits à dividendes

T	=nombre	Du	point	de	vue	droit	de	de	vote
		d'actions	détenues	qui	confèrent	un	droit		vote

Nombre total des droits de vote

²⁵⁴ La société mère est tenue de conserver le taux de participation de 75% durant toute la période concernée par l'intégration des résultats

[(taux de participation de la société « A » dans la société « C ») x (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 Tunisie²⁵⁵ ;
- être soumises à l'impôt sur les sociétés²⁵⁶ ;
- avoir les mêmes dates d'ouverture et de clôture de l'exercice;
- avoir des comptes certifiés par un commissaire aux comptes.²⁵⁷

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 a 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.

²⁵⁵ les résultats réalisés par les filiales établies en dehors de la Tunisie ne sont pas concernés par le régime d'intégration des résultats

²⁵⁶ ce qui exclut les sociétés de personnes et assimilées

²⁵⁷ 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. La LF2016 a réduit le taux de l'avance due par les sociétés de personnes de 25% à 10%, et ce, pour les bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% au niveau des associés personnes morales ou bénéficiant de la déduction des deux tiers au niveau des associés personnes physiques.

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. »²⁵⁸

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.

²⁵⁸ 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.

3.2.1.2. Dépendance de fait

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

- Dépendance de fait contractuelle : c'est le cas lorsqu'une entreprise résidente ou établie en Tunisie est liée par un contrat à une entreprise établie à l'étranger qui fixe les règles d'achat et de vente à pratiquer par la première entreprise laquelle devrait aussi lui rendre compte de toutes ses opérations.
- Dépendance de fait découlant des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises : Cette situation doit être prouvée à travers des correspondances entre les deux sociétés ou des comptes rendus périodiques adressés par l'entreprise située en Tunisie à l'entreprise établie à l'étranger.

Selon le conseil d'Etat Français²⁵⁹, 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.* »²⁶⁰

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 :

²⁵⁹ CE 9^{ème} sous section, 18 mars 1994, n° 68799, SA Sovemarco-Europe, Revue de jurisprudence fiscale, 5/1994, n°532, P 290

²⁶⁰ 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.

1. Détermination des années à inclure dans l'analyse
2. Analyse de l'ensemble des circonstances du contribuable
3. Examen de la transaction contrôlée et choix de la partie testée
4. Examen des comparables internes existants
5. Identification des sources disponibles d'informations sur des comparables externes dans les cas où de tels comparables sont nécessaires, et appréciation de leur fiabilité.
6. Sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée (Méthode du prix comparable sur le marché libre, Méthode du prix de revente, Méthode du coût majoré, autres méthodes transactionnelles)
7. Sélection ou rejet de comparables potentiels
8. Détermination et réalisation des ajustements de comparabilité
9. Interprétation et utilisation des données recueillies et détermination de la rémunération de pleine concurrence.

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.^{261.}»

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

Section 4 : Définition et régime fiscal des opérations de financement au moyen des instruments de finance islamique²⁶²

Les lois de finances pour les années 2012, 2014 et 2016 ont institué le régime fiscal des différents instruments de financement islamique, il s'agit des contrats d'Ijâra, de vente Murabaha, d'Istisna'a, de Salam et de Mudharaba. Egalement, les lois de finances pour les années 2014 et 2016 ont institué le régime fiscal des opérations objet de Sukuks.

:

4.1. Opérations de financement au moyen des contrats : - d'Ijâra, de Murabaha, d'Istisna'a, de vente Salam, de Mudharaba.

il s'agit contrats relatifs à certaines opérations de financement au moyen d'instruments islamiques réalisés par les établissements de crédit et les institutions de micro-crédits prévus par la législation les régissant :

4.1.1. Définition des opérations

²⁶¹ 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.

²⁶² Texte n° DGI 2016/28– Note commune n° 28/2016

Opération	Définition
Opération objet d'un contrat d'ijâra	Le contrat d'ijâra est un contrat par lequel un financier achète des biens meubles ou immeubles... et les loue à un client pour une période déterminée en contrepartie de paiements effectués dans des délais déterminés avec option d'acquisition par le client au cours ou au terme du contrat.
Opération objet d'un contrat de vente murabaha	Le contrat de murabaha est un contrat, par lequel un financier acquiert à la demande d'un client, des biens meubles ou immeubles en vue de les lui revendre à un prix payable à terme moyennant des paiements échelonnés pour une période donnée et un prix convenu entre les parties. Le contrat de vente conclu entre le financier et son client, prévoit notamment l'objet de la vente, le prix de revient, la marge bénéficiaire, le prix de vente et les délais de paiement.
Opération objet d'un contrat d'istisna'a	Le contrat d'istisna'a est un contrat par lequel un financier se charge de réaliser pour le client un bien meuble ou immeuble en supportant tous les coûts nécessaires pour l'exécution de l'opération. Le contrat doit comporter une description et une définition du produit à réaliser comme il a été convenu entre les deux parties, les modalités du paiement sont déterminées par l'accord passé entre les deux parties.
Opération objet d'un contrat salam	Le contrat salam est un contrat de vente à terme d'un bien du financier au client avec paiement immédiat c'est une opération de vente dont le prix est avancé et le produit est livré ultérieurement, à une date fixée d'avance. L'établissement financier peut après la réception du produit objet du premier contrat de vente salam le vendre dans le cadre d'un autre contrat de vente salam parallèle conclu avec un acheteur portant sur un produit bien déterminé qui doit être de même nature et avoir les mêmes caractéristiques que celui du premier contrat de vente salam.
Opération objet d'un contrat de mudharaba	C'est un contrat d'association entre l'apporteur du capital (Rab Almal) d'un côté et l'apporteur du capital travail (Mudhareb) de l'autre côté, par lequel l'apporteur du capital met à la disposition du moudhareb le capital pour en disposer et l'investir en vue de se partager les bénéfices en découlant. Le contrat fixe les engagements de chacune des parties et la marge bénéficiaire de chacune. L'apporteur du capital supporte la perte tant qu'il n'a pas été établi que le moudhareb a failli à ses engagements contractuels.

4.1.2. Régime fiscal des opérations²⁶³

4.1.2.1. Régime fiscal Au niveau de l'établissement financier en matière de retenue à la source

4.1.2.1.1. Cadre général

Les acquisitions réalisées par l'établissement financier et faisant partie du champ d'application de la retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS au taux de 1,5% ou de 2,5% sont soumises à ladite retenue conformément à la législation fiscale en vigueur.

4.1.2.1.2. Cas d'acquisitions objet de contrat de vente murabaha pour le compte des personnes non habilitées à effectuer la retenue à la source

Les acquisitions réalisées par l'établissement financier et objet d'un contrat murabaha ne sont pas soumises à la retenue à la source lorsqu'elles sont faites pour le compte d'un client non habilité par l'article 52 du code de l'IR et de l'IS à effectuer la retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS, il s'agit d'un client soumis à l'impôt forfaitaire ou un particulier.

²⁶³ Le régime fiscal des opérations objet des contrats de financement islamique, tant au niveau de l'établissement financier qu'au niveau du client ne s'applique que lorsque l'établissement financier est un établissement de crédit ou une institution de micro-crédit prévus par la législation les régissant.

4.1.2.2. Au niveau du client

4.1.2.2.1. Les contrats d'Ijâra

Le régime fiscal des opérations objet des contrats d'Ijara est le même que celui des opérations objet des contrats de leasing ; il se présente comme suit :

4.1.2.2.1.1. Déduction des amortissements relatifs à l'actif objet du contrat d'Ijâra

Les amortissements constitués par les entreprises qui exploitent des actifs immobilisés dans le cadre des contrats d'Ijâra sont déductibles pour la détermination du résultat imposable.²⁶⁴

4.1.2.2.1.2. Déduction de la charge relative au contrat de la location

A l'instar des charges financières relatives aux acquisitions des actifs par voie de leasing, la marge bénéficiaire de l'établissement financier constituée par la différence entre le prix de revient de l'acquisition de l'actif par l'établissement financier et objet du contrat d'Ijara et le montant global des loyers dudit actif constitue une charge déductible pour la détermination du résultat des exercices couverts par la location soit selon la période du contrat indépendamment de la période retenue pour la déduction des annuités des amortissements.

4.1.2.2.1.3. Assiette de la TCL

La marge bénéficiaire tel que sus-indiqué tout comme les intérêts relatifs aux contrats de leasing constitue l'assiette de la TCL. En aucun cas le remboursement du principal n'entre dans l'assiette de la TCL.

4.1.2.2.2. Les autres contrats : (Murabaha, Istisna'a, Salam) : Retenue à la source

Tous les montants payés par le client à l'établissement financier en exécution des contrats de financement sus-indiqués ne sont soumis ni à la retenue à la source au titre de l'IS ni à la retenue à la source de 25% au titre de la TVA

4.2. Les opérations objet de Sukuk islamique

Le cadre législatif des opérations d'émission de Sukuks islamiques a été institué par la loi n° 2013-30 du 30 juillet 2013.

4.2.1. Définition des opérations objet des Sukuks

Le Sukuk est un produit financier adossé à un actif tangible et à échéance fixe qui confère un droit de créance à son propriétaire. Celui-ci reçoit une part du profit attaché au rendement de l'actif sous-jacent.²⁶⁵

²⁶⁴ Il s'agit des actifs immobilisés amortissables et non exclus du droit de déduction des amortissements par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés tels que les terrains, les fonds de commerce et les véhicules de tourisme dont la puissance fiscale est supérieure à 9 chevaux vapeurs, autres que celles qui constituent l'objet de l'exploitation.

Les amortissements s'appliquent sur la base du prix de revient d'acquisition par l'établissement financier majoré de toutes les dépenses justifiées et nécessaires pour la mise en service des actifs, qu'elles soient engagées par l'établissement financier ou par l'exploitant des actifs, tels que les commissions, les frais d'actes, les honoraires des architectes, les frais de démolition et de viabilisation, les frais de préparation du site, de livraison et d'installation. Toutefois cette base ne comprend pas la taxe sur la valeur ajoutée déductible.

L'amortissement est calculé à partir de la date de mise en service des actifs par l'entreprise exploitante. Les annuités d'amortissement déductibles sont déterminées sur la base de la durée prévue par le contrat d'Ijâra. Elle est déterminée en fonction du quotient suivant : prix de revient d'acquisition durée du contrat d'Ijâra 13. Toutefois, la durée prise en compte pour le calcul des amortissements ne doit pas être inférieure à la durée minimale fixée en fonction de la nature des actifs d'Ijâra par le décret n°2008-492 à

: - 7 ans pour les constructions à l'exception de la valeur des terrains,
- 4 ans pour les matériels, machines et équipements,
- 3 ans pour le matériel de transport.

Dans le cas où le montant des amortissements calculés comme ci-dessus dépasse les amortissements enregistrés en comptabilité, le différentiel d'amortissement n'est admis en déduction de l'assiette imposable que dans le cas où le montant des amortissements déduits et le montant des amortissements enregistrés en comptabilité sont portés au tableau d'amortissement et au livre d'inventaire.

Etant précisé que les annuités d'amortissement calculées tel que mentionné ci-dessus sont des annuités maximales et l'entreprise exploitant les actifs dans le cadre du contrat d'Ijâra reste dans tous les cas habilitée à déduire des annuités inférieures sous réserve de respecter les mêmes annuités pour toute la durée d'utilisation des actifs.

Etant précisé, également, que la quote-part des loyers correspondant au remboursement du coût de revient n'est pas déductible.

4.2.2. Régime fiscal des opérations objet des Sukuks

4.2.2.1. En matière de retenue à la source

Les montants payés dans le cadre d'opérations objet de Sukuks ne subissent la retenue à la source ni au titre de l'impôt sur les sociétés, ni au titre de la TVA, le cas échéant.

4.2.2.2. En matière d'impôts directs

Les revenus des Sukuks constituent des revenus de capitaux mobiliers soumis à la retenue à la source selon les taux prévus par le droit commun, ou selon les taux prévus par la convention de non double imposition conclue par la Tunisie et le pays de résidence du bénéficiaire du revenu.

Les revenus des Sukuks émis en devises ou en dinars convertible sont exonérés d'impôt, et par conséquent, de la retenue à la source quel qu'en soit la qualité du souscripteur, personne physique ou personne morale, résident ou non-résident.

Section 5: Régime fiscal des entreprises de promotion immobilière²⁶⁶

5.1. Au niveau des entreprises de promotion immobilière

5.1.1. Les ventes d'immeubles

Les entreprises de promotion immobilière sont soumises à l'impôt sur les sociétés conformément à la législation en vigueur. Ainsi, leurs produits sont pris en considération pour la détermination de leur assiette imposable selon les principes ci-après :

- si la construction n'est pas réalisée selon les demandes de l'acquéreur : Les produits à prendre en considération sont ceux réalisés au titre de l'année au cours de laquelle a eu la livraison des immeubles aux propriétaires, laquelle livraison est matérialisée notamment par le contrat portant transfert de la propriété, l'attestation de remise des clés ou le PV d'occupation, le cas échéant
- si la construction est réalisée selon les demandes de l'acquéreur : Il s'agit dans ce cas d'une prestation de service, et les produits à prendre en considération sont ceux réalisés sur la base de l'avancement des travaux. C'est ainsi que les produits d'une année donnée doivent correspondre à la quote-part des travaux réalisés au cours de la même année.

5.1.2. Opération de livraison à soi-même d'immeubles

L'opération de livraison d'immeubles à soi-même par les promoteurs immobiliers entraîne la réalisation de produits qui doivent être pris en considération pour la détermination du résultat fiscal soumis à l'impôt au titre de l'année de la livraison à soi-même, et ce, sur la base du prix de revient de la construction.

Les amortissements relatifs auxdits immeubles déductibles de l'assiette imposable sont calculés sur la même base. En cas de cession desdits immeubles, le résultat de la cession est pris en considération pour la détermination du résultat soumis à l'impôt de l'année de la cession. Le résultat de la cession est déterminé sur la base de la valeur réelle des immeubles concernés à la date de leur cession

5.1.3. La location d'immeubles

En matière d'impôts directs Les loyers des immeubles sont pris en considération pour la détermination du résultat soumis à l'impôt de l'année au titre de laquelle ils sont devenus acquis

5.2. Régime fiscal des acquisitions d'immeubles auprès des promoteurs immobiliers :

5.2.1. En matière de financement des acquisitions

²⁶⁵Le Sukuk est ainsi un produit financier qui a une échéance fixée d'avance et est adossé à un actif permettant de rémunérer le placement. Les Sukuks sont structurés de telle sorte que leurs détenteurs courent un risque « de crédit » et reçoivent une part de profit et non un intérêt fixe. Les produits sous-jacents des Sukuks peuvent être représentés par des contrats tels l'Ijara, la Musharaka ou la Mudharaba

²⁶⁶Texte n° DGI 2016/17 – Note commune n° 17/2016

Les acquisitions de locaux à usage d'habitation par les personnes physiques donnent droit à la déduction de l'assiette imposable des acquéreurs des intérêts payés au titre des crédits immobiliers et de la marge de bénéfice relative aux contrats de vente Murabaha. La déduction s'applique aux montants échus à partir du 1^{er} janvier 2016 et est subordonnée au respect des conditions requises²⁶⁷

5.2.2. En matière de retenues à la source

La retenue à la source au taux de 2,5% est exigible pour toute acquisition d'immeubles auprès des promoteurs immobiliers, et ce, lorsque la personne qui paie les montants est une personne soumise à l'obligation d'opérer la retenue à la source conformément à la législation fiscale en vigueur, que le paiement soit pour son compte ou pour le compte d'autrui. Toutefois, ladite retenue à la source ne s'applique pas aux montants payés aux établissements de crédit dans le cadre des contrats de vente murabaha, et ce, lorsque les bénéficiaires desdits contrats ne sont pas tenus d'effectuer la retenue à la source ainsi qu'au titre des acquisitions réalisées dans le cadre du mécanisme des sukuku prévus par la législation les régissant.

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

6.1. Plus-value et moins-value sur actions propres

Dans une prise de position (731) du 17 mai 2011, la DGELF a précisé que la plus-value résultant de l'annulation par une société de ses propres actions n'est pas imposable et la moins-value qui en résulte n'est pas déductible du résultat fiscal. Sur cette base, le résultat dégagé d'une opération de rachat par une société de ses propres actions n'a aucune incidence sur le résultat fiscal ; Il résulte d'une telle opération seulement une variation des capitaux propres de la société.

6.2. Sort des actions annulées suite à la mise du capital à zéro sans la participation de l'actionnaire à l'augmentation du capital

Dans une prise de position (1487) du 20 décembre 2008, la DGELF a considéré que la mise du capital à zéro qui entraîne l'annulation des titres suivie de la perte de la qualité de l'actionnaire qui ne participe pas à l'augmentation du capital décidée par le tribunal dans le cadre d'une opération de restructuration financière d'une société en difficultés économiques n'aboutit pas à la constatation d'une perte fiscale déductible. La doctrine administrative ne reconnaît la perte qu'en cas de cession d'actions ou de liquidation de la société. Or, quand un actionnaire perd sa qualité d'actionnaire suite à la mise du capital à zéro sans qu'il ne participe à la nouvelle reconstitution du capital, il n'a plus aucun actif et la perte paraît, pour lui, évidente. Bien entendu, les personnes qui participent à l'augmentation du capital dans le cadre de la poursuite des activités (loi n° 95-34 du 17 avril 1955) peuvent bénéficier du dégrèvement financier.

6.3. Compensation des pertes avec certains postes du passif du bilan

Les sociétés sont amenées, pour des considérations diverses, à faire disparaître de leur bilan les pertes qu'elles ont subies et ce par compensation avec certains postes du passif du bilan.

A - Pertes compensées par la réduction du capital

Dans ce cas, la réduction du capital ne modifie pas la situation nette de l'entreprise. Elle a pour but d'harmoniser la situation comptable de l'entreprise et sa situation réelle ; en effet, le capital social est aligné sur l'actif réel. Dans pareil cas, le déficit compensé par la réduction du capital ne prive pas l'entreprise du bénéfice du report déficitaire et ce dans les délais et conditions réglementaires. En revanche, les amortissements réputés différés imputés se transforment, dans la limite de la réduction du capital, déduction faite des reports déficitaires ordinaires, en déficits ordinaires et ne sont plus reportables que dans les conditions et limites applicables en matière de report des déficits ordinaires.²⁶⁸

B - Pertes compensées par les réserves ordinaires

Sachant que les réserves ordinaires sont des bénéfices qui ont subi l'impôt sur les sociétés, leur compensation ne met pas obstacle à ce que les pertes, bien que ne figurant plus au bilan, demeurent reportables sur les exercices ultérieurs.

C - Déficit imputé sur la réserve spéciale de réévaluation

²⁶⁷ : - il doit s'agir d'un seul local à usage d'habitation, dont le coût d'acquisition y compris les parties dépendantes et les parties indépendantes même s'ils font l'objet de contrats séparés ne dépasse pas 200.000 Dinars ; - le bénéficiaire du crédit ne doit pas être propriétaire d'un autre local à usage d'habitation à la date de la déduction. Pour plus d'informations à ce sujet, il y a lieu de se référer aux notes communes 18/2015 et 15/2016

²⁶⁸ DGELF 2185bis du 10 décembre 2003

La réserve spéciale de réévaluation est une réserve latente, c'est-à-dire qui ne correspond pas à un enrichissement réel de l'entreprise. Considérant son caractère latent, l'article 19 du code de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés a préconisé son exonération sous réserve de son incorporation au capital sous rubrique distincte ou de sa configuration au bilan en tant que telle.

A cet effet, la compensation des déficits avec la réserve spéciale de réévaluation, qui disparaît ainsi donc du bilan, pose implicitement la question de sa disponibilité et de sa distribution d'où comme conséquence la perte du report déficitaire pour l'entreprise.

Toutefois, si l'imputation du déficit est effectuée sur la réserve de réévaluation correspondant à des cessions des éléments de l'actif, le report du déficit est possible mais à concurrence de la plus-value de réévaluation exonérée correspondant aux éléments cédés.

D - Déficit viré aux comptes courants des associés

Les sociétés sont parfois amenées, à l'occasion par exemple de l'augmentation de leur capital, à virer les pertes subies aux comptes courants associés.

Il s'ensuit que lorsque les déficits sont virés aux comptes courants des associés, ils ne sont plus considérés comme étant à la charge de la société et qu'en conséquence, ils ne peuvent plus être reportés sur les bénéfices imposables des exercices suivants.

E - Déficit imputé sur les primes de fusion et d'émission

1) primes d'émission : la prime d'émission est la différence entre le prix d'émission de l'action qui équivaut à sa valeur mathématique avant augmentation du capital et sa valeur nominale. Il s'agit d'un droit d'entrée en représentation des réserves antérieurement constituées par l'entreprise.

2) primes de fusion : la prime de fusion est, par rapport à la société absorbante, la différence entre la valeur nette des apports faits à la société absorbante et la valeur nominale du capital augmenté en rémunération de ces apports.

La prime d'émission et la prime de fusion ne s'analysent pas comme des bénéfices mais comme des apports supplémentaires non incorporés au capital lors de leur constitution.

La compensation des déficits avec ces primes est soumise au même régime fiscal que les pertes compensées par la réduction du capital

6.4. Doctrine administrative relative à la réévaluation libre

Dans une prise de position (1524) du 9 novembre 2010, la DGELF a apporté certaines précisions concernant le régime fiscal de la réévaluation libre :

1- La plus-value de réévaluation libre des éléments d'actif n'est pas imposable à l'IS à condition qu'elle soit comptabilisée dans un compte spécial au passif du bilan intitulé « Réserve de réévaluation libre ». Au cas où ladite réserve est utilisée sous quelle que forme que ce soit (notamment son incorporation au capital, etc...), elle devient imposable au titre des résultats de l'année au cours de laquelle elle est incorporée au capital, dans la limite du montant utilisé.

2- La plus-value de cession des éléments d'actif objet de la réévaluation est déterminée sur la base de la différence entre le prix de cession et la valeur comptable nette fiscale non réévaluée. Ladite plus-value est prise en considération pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice de cession dans la limite de la différence entre son montant global et le montant de la réserve de réévaluation libre ayant subi l'impôt suite à son utilisation sous quelle que forme que ce soit.²⁶⁹²⁷⁰

6.5. Régime fiscal des indemnités accordées aux salariés par prélèvement sur le fonds social

Dans une prise de position (663) du 12 mai 2014, la DGELF a précisé que les indemnités et avantages servis aux salariés par prélèvement sur le fonds social de la société, sur les bénéfices ayant supporté l'impôt ou sur les bénéfices exonérés ne sont soumis ni à l'impôt sur le revenu, ni à la retenue à la source.

²⁶⁹ Dans une prise de position (938) du 15 mai 2015, la DGELF a précisé que la plus-value provenant de la réévaluation d'un immeuble objet d'une expropriation pour cause d'utilité publique, n'est pas prise en compte pour la détermination du résultat imposable à condition de son inscription dans un compte spécial de « Réserve de réévaluation » au passif du bilan, non disponible sauf en cas de cession dudit immeuble réévalué. En cas de cession, la plus-value réalisée est égale à la différence entre le prix de cession dudit immeuble réévalué et son prix d'acquisition. Toutefois, en cas d'utilisation de ladite réserve de réévaluation soit pour augmentation du capital ou bien pour résorption des pertes ou n'importe quel autre motif, la plus-value de réévaluation devient imposable pendant l'année de son utilisation. Dans ce cas, elle devient exonérée d'impôt lors de la cession ultérieure des éléments d'actifs et ce, dans la limite du montant ayant subi l'impôt du fait de l'utilisation de la réserve de réévaluation.

²⁷⁰ Dans une prise de position (1353) du 24 juillet 2004 la DGELF a précisé que la plus-value dégagée par une réévaluation libre, n'ayant pas le caractère de bénéfice réalisé est exclue de l'assiette de l'impôt au titre de l'exercice de sa constatation comptable. Néanmoins, si l'entreprise procède à l'incorporation au capital de la réserve de réévaluation libre ou à sa distribution, ou son imputation sur la moins value réalisée sur ses propres actions, cette dernière devient soumise à imposition. En revanche, les déficits imputés sur la réserve de réévaluation libre demeurent reportables sur les bénéfices des exercices ultérieurs. Toutefois, et en l'absence des résultats reportés, l'imputation des reports déficitaires la rend imposable

Section 7: Régime fiscal des organismes de placement collectif

Sont considérés comme organismes de placement collectif :

- les organismes de placement collectif en valeurs mobilières qui comprennent les sociétés d'investissement à capital variable²⁷¹ et les fonds communs de placement en valeurs mobilières²⁷² ;
- les fonds communs de créances²⁷³.

1.1. Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières

	SICAV ²⁷⁴	Fonds communs de placement en valeurs mobilières
IS	Exonération ²⁷⁵ de l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de leurs produits ²⁷⁶ %.	En dehors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.
Revenus de capitaux mobiliers réalisés	Les revenus de capitaux mobiliers qui sont servis aux SICAV et au Fonds communs de placement en valeurs mobilières demeurent soumis à la retenue à la source définitive et non susceptible de restitution au taux de 20%. ²⁷⁷	
Réinvestissement	<p>Les souscriptions au capital des SICAV et aux parts des FCPVM ne donnent pas droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement prévus par la législation en vigueur.</p> <p>Toutefois ; le s souscripteurs aux parts des fonds d'amorçage ²⁷⁸ et des parts des fonds communs de placement à risque²⁷⁹ bénéficient de la déduction totale des revenus et des bénéfices réinvestis et sans que le minimum d'impôt ne soit dû.²⁸⁰²⁸¹</p>	

²⁷¹ Les sociétés d'investissement à capital variable sont des sociétés anonymes ayant pour objet unique la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières. Les ressources des sociétés d'investissement à capital variable sont constituées de leurs fonds propres à l'exclusion de toute autre ressource.

²⁷² Les fonds communs de placement en valeurs mobilières ont été définis, en vertu des dispositions de l'article 10 du code des organismes de placement collectif, comme étant une copropriété de valeurs mobilières qui n'a pas de personnalité morale.

²⁷³ En vertu des dispositions des articles 35 et 36 du code des organismes de placement collectif, le fonds commun de créances est une copropriété qui n'a pas de personnalité morale et qui a pour objet unique l'acquisition de créances saines soient, en vertu de l'article 3 du décret n°2278 du 25 septembre 2001 pris en application dudit code, des créances qui ne sont ni immobilisées ni douteuses ni litigieuses au sens de la réglementation bancaire en vigueur

²⁷⁵ Article 46 du code de l'IR et de l'IS

²⁷⁶ Dividendes ; plus value de cessions d'actions

²⁷⁸ Conformément aux dispositions de l'article premier de la loi n°2005-58 du 18 juillet 2005 relative aux fonds d'amorçage, lesdits fonds sont des fonds communs de placement en valeurs mobilières ayant pour objet le renforcement des fonds propres des projets innovants avant la phase de démarrage effectif.

²⁷⁹ Conformément aux dispositions de l'article 22 bis du code des organismes des placements collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001, tel que complété par la loi n°2005-105 du 19 décembre 2005 relative à la création des fonds communs de placement à risque lesdits fonds sont des fonds communs de placement en valeurs mobilières ayant principalement pour objet, à l'instar des SICAR, la participation, pour le compte des porteurs de parts et en vue de sa rétrocession, au renforcement des fonds propres des entreprises qui réalisent les projets prévus à l'article 21 de la loi n°88-92 du 2 août 1988, relative aux sociétés d'investissement, telle que modifiée et complétée par les textes subséquents et notamment par la loi n°95-87 du 30 octobre 1995.

²⁸⁰ Le bénéfice de la déduction est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, pour les personnes physiques qui exercent une activité commerciale ou une profession non commerciale et pour les personnes morales,
- la présentation à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés de l'année de la déduction d'une attestation de souscription et de paiement des

Dividendes revenant aux actionnaires des participations au capital des SICAV et Les revenus des parts du fonds commun de placement en valeurs mobilière^{282 283}	Régime de droit commun ²⁸⁴
Plus value de cession des actions des SICAV et des parts des FCPVM	<p>Exonéré pou hors champ d'application pour les personnes physiques ²⁸⁵ et imposable pour les personnes morales.</p> <p>N'est pas prise également en considération pour la détermination du bénéfice imposable, la plus value provenant des opérations de cession ou de rétrocession des titres et des droits y relatifs suivants:</p> <ul style="list-style-type: none"> - les parts des fonds d'amorçage prévus par la loi n°2005-58 du 18 juillet 2005 et les parts des fonds communs de placement à risque prévus par l'article 22 ter du code des organismes de placement collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 qui emploient leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds d'amorçage susvisés conformément à la législation les régissant; - les parts des fonds communs de placement à risque souscrites dans le cadre du paragraphe II de l'article 39 septies du code lorsque la cession ou la rétrocession a lieu après l'expiration de la cinquième année suivant celle de la libération des parts, et ce, dans la limite de 50% de la plus value réalisée; - les parts des fonds communs de placement à risque souscrites dans le cadre du paragraphe IV de l'article 39 septies du code.

Exemple : ²⁸⁶

Supposons qu'un fonds commun de placement en valeurs mobilières dont l'actif est constitué d'actions cotées en bourse et de bons du trésor assimilables (BTA) ait réalisé au cours de l'année 2015 les revenus suivants :

- dividendes : 420 000D

- intérêts de BTA : 190 000D

Dans ce cas, les revenus de capitaux mobiliers réalisés par le fonds sont soumis à une retenue à la source libératoire de l'impôt au taux de 20% comme suit : 190 000D x 20% = 38 000D

parts délivrée par le gestionnaire du fonds d'amorçage.

²⁸¹ Nonobstant les dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989, portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont déductibles de l'assiette de l'impôt, les revenus réinvestis dans l'acquisition des parts de fonds d'amorçage prévus par la loi n°2005-58 du 18 juillet 2005 et des parts des fonds communs de placement à risque prévus par l'article 22 ter du code des organismes de placement collectifs promulgué par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 qui emploient leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds d'amorçage conformément à la législation les régissant.

²⁸² - l'article 22 de la loi de finances pour l'année 2002 a classé les revenus des parts des fonds communs de placement parmi les revenus distribués tels que définis par l'article 29 du code de l'IRPP et de l'IS

²⁸³ Etant donné que la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 a classé les SICAV et les fonds communs de placement en valeurs mobilières dans la même catégorie d'organismes, à savoir les organismes de placement collectif en valeurs mobilières, la loi de finances pour l'année 2002 a étendu le régime fiscal des revenus des participations des actionnaires des SICAV aux revenus attribués aux copropriétaires des fonds communs de placement et provenant de leur participation auxdits fonds.

²⁸⁴ Voir chapitre 7 Paragraphe 1.5.5

²⁸⁵ Paragraphe 17 de l'article 38 du code de l'IR et de l'IS

²⁸⁶ Texte n° DGI 2002/67 – Note commune n° 45/2002

Les revenus nets seront distribués aux copropriétaires et seront soumis à une RS libératoire pour les copropriétaires personnes physiques et déductibles de l'assiette de l'IS pour les copropriétaires personnes morales.

Le fonds commun de placement en valeurs mobilières est une copropriété de valeurs mobilières. Le fonds commun de placement en valeurs mobilières n'a pas la personnalité morale.

1.2. Les fonds communs de créances.

	Régime fiscal
IS	En dehors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.
Revenus de capitaux mobiliers réalisés	ils sont soumis à une retenue à la source de 20% au titre des revenus de capitaux mobiliers. ²⁸⁷
En matière de retenue à la source	Dès lors que les revenus des fonds communs de créances ont été classés parmi les revenus de capitaux mobiliers, ils restent soumis à la retenue à la source prévue par la législation fiscale en vigueur. Dans ce cadre, il y a lieu de préciser que lesdits revenus peuvent supporter la retenue à la source aussi bien au niveau du fonds ²⁸⁸ qu'au niveau des copropriétaires. ²⁸⁹
Sort des retenues à la source effectuées	L'article 26 de la loi de finances pour l'année 2002 a permis aux gestionnaires des fonds communs de créances d'imputer la retenue à la source supportée par le fonds sur la retenue à la source qu'il est tenu d'opérer sur les revenus de capitaux mobiliers qu'il sert aux copropriétaires ²⁹⁰ . La retenue à la source opérée par le fonds commun de créances est déductible de l'IR, de l'IS ou des acomptes provisionnels dus par les copropriétaires. En cas d'excédent non imputé, il est restituable sur demande
Réinvestissement	Les souscriptions aux parts des fonds communs de créances ne donnent pas droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement
Revenu des copropriétaires	A l'instar des bénéfices réalisés par les sociétés de personnes et assimilées, les revenus réalisés par les fonds communs de créances sont imposables entre les mains des copropriétaires, et ce, chacun à raison de ses droits dans lesdits fonds (articles 25 et 28 de la loi de finances pour l'année 2002). ²⁹¹

²⁸⁷ Cette retenue est déductible de la retenue à la source au titre des RCM des copropriétaires

²⁸⁸ Le fonds commun de créances peut placer les sommes momentanément disponibles et en instance d'affectation dans les conditions fixées par le décret n° 2001-2278 du 25 septembre 2001 (Exemple : bon de trésor. Ainsi, les revenus de capitaux mobiliers provenant des placements susvisés seront soumis à une retenue

à la source au taux de 20% conformément aux dispositions de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS

²⁸⁹ Le fonds commun de créances réalise dans le cadre de son objet des revenus de capitaux mobiliers. A cet effet, il est tenu d'opérer une retenue à la source au taux de 20% lors de l'attribution de ces revenus aux copropriétaires. Sur cette base, l'article 58 de la loi de finances pour l'année 2002 a dispensé ledit fonds du paiement de l'avance due par les sociétés de personnes et assimilées au taux de 25% des bénéfices réalisés.

²⁹⁰ Dès lors que les revenus réalisés par le fonds commun de créances ne sont imposables qu'au niveau des copropriétaires, et afin d'éviter de soumettre doublement lesdits revenus à la retenue à la source, une première fois au niveau du fonds et une seconde fois au niveau des copropriétaires,

²⁹¹ A cet effet, les copropriétaires seront imposables au titre de leur participation dans le fonds comme suit **Cas où les parts du fonds sont inscrites à l'actif d'une entreprise**

Revenus distribués par les fonds communs de créances	Les revenus distribués par les fonds communs de créances sont classés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers soumis à l'IS pour les personnes morales et à l'IR dans le cadre du revenu global pour les personnes physiques

Dans ce cas, les revenus des parts dans les fonds communs de créances y compris le boni de liquidation sont soumis à l'IR dans la catégorie qui correspond à l'activité à laquelle sont rattachées lesdites parts. Pour les copropriétaires personnes morales soumises à l'IS, les revenus des parts ainsi que le boni de liquidation font partie des bénéfices soumis à l'IS

Cas où les parts du fonds ne sont pas inscrites à l'actif d'une entreprise

L'article 27 de la loi de finances pour l'année 2002 a classé les revenus réalisés par le fonds, à savoir les revenus des parts et le boni de liquidation, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. De ce fait lesdits revenus sont soumis dans ce cas à l'IR dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

