

Avantages fiscaux 2019

Certificat des Etudes Supérieur de Révision Comptable Mastère Professionnel en Comptabilité, Contrôle et Audit (CCA)

Octobre 2019





Mohamed TRIKI
Expert comptable,
InFirst Auditors, Tax Partner
Mastère professionnel en droit fiscal
Certificat de Banquier Islamique
E-mail. mohamed.triki@infirst.tn
Phone. 00 216 29 428 755

Avantages fiscaux 2019

Certificat des Etudes Supérieur de Révision Comptable

Mastère Professionnel en Comptabilité, Contrôle et Audit (CCA)

Mise en garde

Ce document est produit par **InFirst Auditors** (le « Cabinet) à l'attention des étudients en Révision Comptable et en mastère professionnel en Comptabilité, Contrôle et Audit (CCA).

Ce document est une oeuvre de recherche qui sysntése les nouveautés en avantages fiscaux et ne traite pas du régime des investissements déclarés avant le 1^{er} avril 2017, sous l'égide du Code d'Incitation aux Investissement, et des mesures transitoires encore d'actualité de nos jours. Il ne doit pas être ulisé par les profesionnels sans avoir préalablement consulté un expert spécialiste en droit fiscal.



Table des matières

Introduction	7
Textes juridiques	8
Chapitre 1 : Réforme du cadre législatif de l'investissement en Tunisie	11
Section 1. Déclaration d'investissement	11
Section 2. Minimum de fonds propres	12
Section 3. Propriété foncière	12
Section 4. Recrutement des cadres étrangers	12
Chapitre 2 : Incitations financières dans le cadre de la loi d'investissement	13
Section 1. Primes et incitations	13
§ 1. Prime de l'augmentation de la valeur ajoutée et de la compétitivité	13
§ 2. Prime de développement régional	14
§ 3. La prime de développement de la capacité d'employabilité	15
§ 4. Prime de développement durable	15
§ 5. Cumul des primes	16
Section 2. Conditions et procédures de bénéfice des primes et des délais requis	16
Section 3. Prêts fonciers agricoles	17
Section 4. Participations au capital	17
Section 5. Déblocage et retrait des primes et du suivi de réalisation	18
Section 6. Déchéance des incitations	19
Section 7. Projets d'intérêt national	19
Chapitre 2 : Avantages fiscaux dans le cadre du droit commun	22
Section 1. Dispositions générales	22
§ 1. Minimum d'impôt lié aux opérations de réinvestissement ou de déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité	22
§ 2. Minimum d'impôt sur le chiffre d'affaires	22
§ 3. Révision des taux de retenues à la source et de l'avance d'impôt	23
§ 4. Régime des revenus et aux bénéfices exceptionnels liés à l'activité	24
§ 5. Déduction des amortissements supplémentaires de 30%	24
§ 6. Doctrines administratives	25
§ 7. Exemples d'illustration	
Section 2. Entreprises nouvellement créées	
§ 1. Régime d'imposition des bénéfices et revenus	27
§ 2. Cas des projets déclarés au cours des années 2018, 2019 et 2020	
§ 3. Doctrines administratives	
§ 4. Exemples d'illustration	
Section 3. Régime totalement exportateur	
§ 1. Définition	
§ 2. Qualité totalement exportateur	
§ 3. Vente sur le marché local	31



§ 4.	Régime douanier et de change	32
§ 5.	Personnel étranger	32
§ 6.	Régime d'imposition des bénéfices et revenus	33
§ 7.	En matière de taxe sur la valeur ajoutée et de droit de consommation	35
§ 8.	En matière des autres impôts et taxes	35
§ 9.	En matière des droits d'enregistrement	36
§ 10.	Doctrines administratives	36
§ 11.	Exemple d'illustration	40
Section -	4. Développement régional	44
§ 1.	Liste des zones de développement régional	44
§ 2. région	Liste des activités exceptées du bénéfice des incitations du développement al	44
§ 3.	Régime d'imposition des bénéfices et revenus provenant de l'activité	45
§ 4.	Réinvestissement financier	45
§ 5.	TFP et FOPROLOS	46
§ 6.	Prime de développement de la capacité d'employabilité	46
§ 7.	Prime de développement régional	46
§ 8.	Doctrines administratives	47
§ 9.	Exemples d'illustration	47
Section	5. Agriculture et pêche	53
§ 1.	Champ d'application	53
§ 2.	Régime d'imposition des bénéfices et revenus	53
§ 3.	Réinvestissement financier	54
§ 4.	Révision du délai de restitution des droits de mutation	54
§ 5.	Incitations financières	55
§ 6.	TVA et autres taxes sur les investissements	55
§ 7.	Doctrines administratives	55
§ 8.	Exemples d'illustration	57
Section	6. Activités de soutien et de lutte contre la pollution	59
§ 1.	Liste des activités de soutien	59
§ 2.	Régime d'imposition des bénéfices et revenus	59
§ 3.	Incitations financières	60
§ 4.	Doctrines administratives	60
§ 5.	Exemples d'illustration	61
Section '	7. Jeunes promoteurs diplômés	63
§ 1.	Réinvestissement financier	63
§ 2.	Doctrines administratives	64
§ 3.	Exemples d'illustration	64
Section	8. Secteurs innovants	65
§ 1.	Réinvestissement financier	65
Section	9. Encouragement de la transmission des entreprises en difficultés économique	s .66
	Plus-value provenant de la cession	



§ 6.	Reinvestissement financier	66
§ 7.	Doctrines administratives	67
Section	10.Location des terres agricoles réservées aux grandes cultures	68
§ 1.	Régime d'imposition des bénéfices et revenus	68
§ 2.	Doctrines administratives	68
Section	11.Compte épargne en actions	69
§ 1.	Réinvestissement financier	69
§ 1.	Doctrines administratives	69
§ 2.	Exemples d'illustration	70
Section	12.Compte épargne pour l'investissement	72
§ 1.	Réinvestissement financier	72
§ 2.	Doctrines administratives	72
Section	13.Contrats d'assurance-vie et aux contrats de capitalisation	73
§ 1.	Contrats ouvrant droit aux avantages fiscaux	73
§ 2.	Avantages fiscaux y relatifs	73
§ 3.	Conséquences de non respect de la période de l'épargne de 8 ans	73
§ 4.	Doctrines administratives	74
§ 5.	Exemples d'illustration	74
Section risque	14. Sociétés d'investissement à capital risque et fonds communs de placement à	
§ 1.	Avantage accordé sur la base des montants effectivement employés	75
§ 2.	Avantage accordé sur la base d'un engagement	75
§ 3.	Conditions pour le bénéficie du dégrèvement financier	76
§ 4.	Cession ou de la rétrocession	77
§ 5.	Déchéance	77
§ 6.	Doctrines administratives	77
§ 7.	Exemples d'illustration	77
Section	15.Fonds d'amorçage	79
§ 4.	Plus value de cession des parts des fonds d'amorçage	79
§ 5.	Exemples d'illustration	79
§ 1.	Doctrines administratives	80
§ 2.	Exemples d'illustration	82
Section	17.Avantages en matières de droit d'enregistrement	85
§ 1. écon	Enregistrement de lots ou de bâtiments aménagés pour l'exercice d'activités omiques	85
§ 2. Ieasii	Enregistrement des acquisitions d'immeubles dans le cadre d'opérations de ng	85
§ 3.	Doctrines administratives	85
Section	18. Avantages en matière de TVA des équipements	87
§ 1.	Teneur de la mesure	87
§ 2.	Régime fiscal des acquisitions financées par le leasing	89
8.3	Doctrines administratives	89



Section 19.Page 19.Pag	assage d'un régime d'encouragement à un autre régime moins favorable	90
§ 1. Ten	eur de la mesure	90
§ 2. Exe	mples d'illustration	90
Section 20.D	échéance des avantages	93
§ 1. Ten	eur de la mesure	93
§ 2. Exe	mples d'illustration	93
Chapitre 3 Lois	spéciales dans le cadre des lois spéciales	97
Section 1. S	tartup Act	97
§1. Le l	abel startup	97
§ 2. Ava	intages aux entrepreneurs	97
§ 3. Ava	intages aux Startups	98
§ 4. Ava	ntages aux Investisseurs	98
Section 2. Se	ociété de commerce international	99
§ 1. Déf	inition	99
§ 2. Rég	jime d'investissement	99
§ 3. Rég	jime des changes et du commerce extérieur	99
§ 4. Imp	ôt sur les sociétés	100
§ 5. Ver	te sur le marché local	101
§ 6. Opé	érations connexes	101
§ 7. Bér	néfice du régime de l'entrepôt fictif	101
§ 8. Dod	ctrines administratives	101
§ 9. Exe	mples d'illustration	102
Annexes		105
Tableau récapi	tulatif des primes et incitations	116
Primes et incita	tions dans le cadre de la loi d'investissement	117
	aux : Déduction des bénéfices et revenus, dégrèvement financier, TFP et	119
Régime de la T	VA au titre des acquisitions d'équipements nécessaires à l'investissement	121



Introduction

La Tunisie a connu une réforme du cadre législatif et réglementaire de l'investissement avec date d'effet le 1^{er} avril 2017. Dans ce cadre, le législateur a abrogé les dispositions du Code d'Incitation aux Investissements (CII)¹, ainsi qu'une panoplie d'avantages prévus dans le droit commun, qui régissait aussi bien les avantages fiscaux que les avantages financiers, et a adopté deux lois séparées :

- La première loi élaborée par le Ministère du développement, de l'investissement et de la coopération internationale *la loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement* pour le cadre général de l'investissement en Tunisie et les avantages financiers (prime d'investissement et sécurité sociale).
- La deuxième loi élaborée par le Ministère des finances *la loi n° 2017-8 du 14 février 2017, portant refonte du dispositif des avantages fiscaux* qui a affecté les avantages fiscaux dans les différents codes fiscaux en vigueurs, et ce selon la nature des dispositions.

La nouvelle loi de l'investissement fixe le régime juridique de l'investissement réalisé par des personnes physiques ou morales, résidentes ou non résidentes, dans tous les secteurs d'activités économiques.

Les activités économiques sont désormais classées conformément à la « **Nomenclature d'Activités Tunisienne** », adoptée uniformément par tous les services publics intervenant dans l'investissement. La structure détaillée de ladite nomenclature est fixée dans l'annexe du Décret gouvernemental n° 2017-390 du 9 mars 2017.

Au final, nous avons un nouveau cadre hybride, préparé par deux ministères différents, avec des incohérences et des zones d'ombres lacunaires. Des changements sont certes nécessaires pour harmoniser les textes et parfaire les avantages fiscaux.

A titre d'exemple, les primes prévues dans le cadre de la loi d'investissement sont accordées à tous les secteurs d'activité sans exception. Par contre, en matière d'avantage fiscaux, une liste négative a été instaurée pour exclure les entreprises exerçant dans le secteur financier, les secteurs de l'énergie à l'exception des énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication.

Les secteurs jugés prioritaires, autre que l'agriculture et la pêche, dans la loi d'investissement ne bénéficient d'aucun régime de faveur en matière d'avantages fiscaux.

Deux définition déférentes pour le « secteur de l'agriculture et de la pêche » :

- Selon la loi de l'investissement (avantages financiers), ça couvre également les investissements réalisés dans les activités de services liés à l'agriculture et à la pêche et les activités de première transformation des produits agricoles et de la pêche. (Décret 2017-389)
- Selon la loi portant refonte du dispositif des avantages fiscaux (avantages fiscaux), seule les activités de l'agriculture et de la pêche proprement dites sont concernés par les avantages du développement agricole. (D'après une interprétation restrictive fortement controversée)

Plusieurs avantages fiscaux ont été maintenus dans les lois spéciales relatives à certains secteurs d'activités (commerce international, parc d'activité économique, leasing, établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents, ...)

¹ L'article 14 (définition de la qualité de non résidente des sociétés totalement exportatrices) et l'article 36 (Octroie des crédits fonciers aux techniciens agricoles et aux jeunes agriculteurs) du Code d'Incitation aux Investissements n'ont pas été abrogés.



Textes juridiques

La réforme de l'investissement en Tunisie et des avantages fiscaux et financiers en vigueur à partir du 1^{er} avril 2017 a été adoptée à travers deux lois avec des décrets et des arrêtés d'application. Bien entendu, plusieurs secteurs d'activités ont leurs propres cadres juridiques (*Cf. Décret gouvernemental* n° 2018-417) qui demeurent d'application.

A partir du 1^{er} avril 2017, les avantages fiscaux sont actuellement classés dans les codes fiscaux du droit commun selon la nature de l'impôt. Toutefois, le législateur a prévu plusieurs autres cadres incitatifs (avantages fiscaux et financiers) régis par des lois spécifiques, en dehors des codes fiscaux du droit commun.

1. Loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement²

- Décret gouvernemental n° 2017-388 du 9 mars 2017, fixant la composition et les modalités d'organisation du conseil supérieur de l'investissement, l'organisation administrative et financière de l'instance tunisienne de l'investissement et du fonds tunisien de l'investissement et les règles de son fonctionnement.
- Décret gouvernemental n° 2017-389 du 9 mars 2017, relatif aux incitations financières au profit des investissements réalisés dans le cadre de la loi de l'investissement.
- Décret gouvernemental n° 2017-390 du 9 mars 2017, portant création, organisation et modalités de fonctionnement d'une unité de gestion par objectifs pour la réalisation du projet de révision des autorisations de l'exercice des activités économiques et fixant la nomenclature d'activités tunisienne.
- Arrêté du ministre du développement, de l'investissement et de la coopération internationale, de la ministre des finances, du ministre de l'industrie et du commerce, du ministre de l'agriculture, des ressources hydrauliques et de la pêche et de la ministre du tourisme et de l'artisanat du 28 avril 2017, fixant la composition, les attributions et les modalités de fonctionnement des commissions nationales et régionales chargées de l'examen des demandes d'obtention des avantages financiers, des participations au capital ainsi que des prêts fonciers agricoles.
- Décret gouvernemental n° 2018-417 du 11 mai 2018 relatif à la publication de la liste exclusive des activités économiques soumises à autorisation et de la liste des autorisations administratives requises pour la réalisation de projets, les dispositions y afférentes et leur simplification.

2. Loi n° 2017-8 du 14 février 2017, portant refonte du dispositif des avantages fiscaux.

- Décret gouvernemental n° 2017-418 du 10 avril 2017, fixant la liste des services liés directement à la production concernés par la définition des opérations d'exportation et la liste des activités de soutien prévues par les articles 68 et 70 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.
- أمر حكومي عدد 937 لسنة 2019 مؤرخ في 16 أكتوبر 2019 يتعلق بضبط قائمة الخدمات المرتبطة مباشرة والإنتاج المعنية بتعريف عمليات التصدير المنصوص عليها بالفصل 11 من مجلة الأداء على القيمة المضافة وقائمة أنشطة المساندة المنصوص عليها بالفصل 70 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.
- Arrêté de la ministre des finances du 5 avril 2017, fixant la composition et les modalités de fonctionnement de la commission chargée de la détermination de la nature des investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise et les investissements d'innovation.
- Décret gouvernemental n° 2017-419 du 10 avril 2017, fixant les listes des équipements et les conditions de bénéfice des incitations prévues par les articles 3, 4 et 5 de la loi n° 2017-8 du 14 février 2017, relative à la refonte du dispositif des avantages fiscaux, tel que modifié et complété par le Décret gouvernemental n° 2018-613 du 17 juillet 2018.

² Modifiée et complétée par la loi n° 2019-47 du 29 mai 2019, relative à l'amélioration du climat de l'investissement.



 Décret gouvernemental n° 2018-11 du 10 janvier 2018, fixant les procédures de réalisation des ventes et des prestations de services sur le marché local par les entreprises totalement exportatrices.

3. Lois spécifiques

- o Loi n° 2018-20 du 17 avril 2018, relative à la promotion des Startups.
- Loi n° 94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.
- Loi n° 92-81 du 3 aout 1992 portant création des parcs d'activités économiques.
- Loi n°94-90 du 26 juillet 1994, portant dispositions fiscales relatives au leasing
- Loi n° 2001-94 du 7 août 2001, relative aux établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents.
- Loi n° 89-9 du 1er février 1989, relative aux participations, entreprises et établissements publics

4. Codes spécifiques

- Code de prestation des services financiers aux non résidents, promulgué par la loi n° 2009-64 du 12 août 2009.
- o Code des hydrocarbures, promulgué par la loi n° 99-93 du 17 août 1999.
- o Code minier, promulgué par la loi n° 2003-30 du 28 avril 2003.
- Code du patrimoine archéologique, historique et des arts traditionnels, promulgué par la loi n° 94-35 du 24 février 1994.

5. Codes fiscaux du droit commun

- Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, promulgué par la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989.
- Code de la taxe sur la valeur ajoutée, promulgué par la loi n° 88-61 du 2 juin 1988.
- o Code de la fiscalité locale, promulgué par la loi n° 97-11 du 3 février 1997.
- Code des droits d'enregistrement et de timbre, promulgué par la loi n° 93-53 du 17 mai 1993.

6. Dispositions non codifiées incorporées dans les lois de finances

- Article 13 de la loi de finances pour l'année 2019 relatif à la poursuite de l'encouragement de la création des entreprises
- Article 24 de la loi de finances pour l'année 2019 relatif à l'encouragement des entreprises au renouvellement de leurs actifs destinés à l'exploitation

o ...



Chapitre 1

Réforme du cadre législatif de l'investissement en Tunisie



Chapitre 1 : Réforme du cadre législatif de l'investissement en Tunisie

Section 1. Déclaration d'investissement

L'investissement est libre. Toutefois, les opérations d'investissement doivent se conformer à la législation relative à l'exercice des activités économiques (cahier des charges, autorisation, carte de commerçant, étude impact sur l'environnement, etc.)

La loi de l'investissement a pour objectif la promotion de l'investissement et l'encouragement de la création d'entreprises (Société « *personne morale* » ou Entreprise individuelle « *personne physique* ») et de leur développement selon les priorités de l'économie nationale.

L'investissement désigne tout emploi durable de capitaux effectué par l'investisseur (*personne physique ou morale, résidente ou non résidente*) pour la réalisation d'un projet permettant de contribuer au développement de l'économie tunisienne tout en assumant ses risques et ce, sous forme de :

- ❖ Opération d'investissement direct : toute création d'un projet nouveau et autonome en vue de produire des biens ou de fournir des services ou toute opération d'extension ou de renouvellement réalisée par une entreprise existante dans le cadre du même projet permettant d'augmenter sa capacité productive, technologique ou sa compétitivité.
- ❖ Opération d'investissement par participation : la participation en numéraire ou en nature dans le capital de sociétés établies en Tunisie, et ce, lors de leur constitution ou de l'augmentation de leurs capitaux sociaux ou de l'acquisition d'une participation à leurs capitaux.

L'entreprise concernée par le bénéfice des avantages est tenue de déposer une déclaration d'investissement direct avant de commencer la réalisation de l'investissement déclaré auprès des organismes concernés par l'investissement :

- Agence de Promotion de l'Investissement et de l'innovation (API)
- Agence de Promotion des Investissements Agricoles (APIA)
- Office National du Tourisme Tunisien (ONTT)
- Office National de l'Artisanat (ONA)
- Centre de promotion des exportations (CEPEX)
- Instance Tunisienne de l'Investissement (ITI)³

Dans la note commune 19/2017, l'administration fiscale a apporté des précisions importantes :

- Ne sont pas considérées opérations d'extension ou de renouvellement, les opérations qui n'entrainent pas une augmentation de la capacité productive, technologique ou de la compétitivité d'une entreprise telle que la construction ou l'acquisition de dépôts de stockage ou d'un siège social de l'entreprise.
- Les services du contrôle des impôts peuvent ne pas retenir les attestations de dépôt de déclaration d'investissement dans le cas de non-conformité de ces attestations avec la définition des opérations d'investissement déclarées ou dans le cas de non-conformité des données déclarées avec l'activité effective de l'entreprise concernée.
- Une entreprise existante est tenue de réaliser ses investissements d'extension ou de renouvellement dans le cadre du même projet et par conséquent la création d'un nouveau projet pour la production de biens ou la prestation de services nouveaux autres que les biens et services initiaux de l'entreprise n'est pas considérée une opération d'extension ou de renouvellement.

³ Pour les opérations d'investissement d'un montant supérieur à 15 Millions de dinars y compris le fonds de roulement.



La déclaration d'investissement est considérée comme nulle dans le cas où l'exécution de l'investissement n'a pas été entamée dans **un délai d'un an** à compter de la date de l'obtention de l'attestation de dépôt de la déclaration d'investissement. Est considéré, à ce titre, commencement de la réalisation de l'investissement, l'accomplissement des formalités exigées pour la constitution juridique de l'entreprise ou le commencement de la réalisation effective du programme d'investissement. ⁴

Section 2. Minimum de fonds propres

L'octroi des avantages fiscaux et financiers est conditionné à la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un **minimum de fonds propres** fixé à **30% du coût d'investissement**. Ce taux est ramené à 10% pour les investissements de la catégorie « A » dans le secteur de l'agriculture, de la pêche et de l'aquaculture.

Dans la pratique, l'octroi de l'attestation de dépôt de déclaration d'investissement de création nécessite la mention d'un capital minimum (ou augmentation de capital pour les investissements d'extension) de 30% du total des investissements déclarés (Fonds de roulement inclus).

Section 3. Propriété foncière

L'investisseur est libre d'acquérir, louer ou exploiter les biens immeubles **non agricoles** afin de réaliser ou poursuivre des opérations d'investissement direct sous réserve de respecter les dispositions du code de l'aménagement du territoire et de l'urbanisme et des plans d'aménagement du territoire.

Depuis la promulgation de la loi n° 2005-40 du 11 mai 2005, complétant le décret du 4 juin 1957, relatif aux opérations immobilières, sont dispensés de l'autorisation préalable du gouverneur, l'acquisition, ou le bail par des étrangers, des terrains et des locaux bâtis dans les zones industrielles et des terrains dans les zones touristiques, et ce, pour la **réalisation de projets économiques**.

Le droit de propriété des terres agricoles ne peut appartenir qu'aux personnes physiques de nationalité tunisienne, aux coopératives, et aux personnes morales dont tous les participants sont des **personnes physiques de nationalité tunisienne**.⁵

L'exploitation des terres agricoles par une société au capital de laquelle des étrangers participent ne peut se faire que par voie de location et sans que la terre fasse l'objet d'apport dans le capital de la société. ⁶

Section 4. Recrutement des cadres étrangers

Toute entreprise peut recruter des cadres de nationalité étrangère dans la limite de 30% du nombre total de ses cadres jusqu'à la fin de la 3ème année à compter de la date de constitution juridique de l'entreprise ou de la date d'entrée en activité effective au choix de l'entreprise. Ce taux doit être ramené à 10% à partir de la 4ème année à compter de ladite date. Dans tous les cas, l'entreprise peut recruter quatre cadres de nationalité étrangère.

Au-delà des taux ou limite prévus au paragraphe précédent, l'entreprise est soumise, quant au recrutement des cadres étrangers, à une autorisation délivrée par le ministère chargé de l'emploi conformément aux dispositions des articles 258 et suivants du code du travail.

Les entreprises créées avant l'entrée en vigueur de la loi sur l'investissement bénéficient desdites dispositions comme si ces entreprises étaient créées le 1^{er} avril 2017.

La procédure de recrutement des cadres étrangers est fixée dans le décret gouvernemental n° 2018-417 du 11 mai 2018.

⁴ Note commune 24/2017

⁵ Article 1^{er} de la loi n° 69-56 du 22 septembre 1969 relative aux structures agricoles, telles que modifiée par la loi n° 97-33 du 26 mai 1997.

⁶ Loi nº 97-33 du 26 mai 1997, modifiant la loi nº 69-56 du 22 septembre 1969 relative à la réforme des structures agricoles.

⁷ À partir de la quatrième année, le défaut de régularisation de la situation des cadres étrangers recrutés en deçà de la limite de 10% fait encourir à l'entreprise les sanctions prévues par les articles 265 et suivant du code de travail.



Chapitre 2 : Incitations financières dans le cadre de la loi d'investissement

Ledit chapitre traite des incitations financières prévues par la loi sur l'investissement objet du décret gouvernemental n° 2017-389 du 9 mars 2017. La Tunisie offre plusieurs fonds spéciaux du trésor pour le financement de l'investissement dans certains secteurs d'activités, dans la mise à niveau, la protection de l'environnement, l'économie d'énergie, et de promotion de l'emploi.

Section 1. Primes et incitations

Les opérations d'investissement direct, su sens de la loi sur l'investissement, bénéficient des primes au titre de :

(1) Prime de l'augmentation de la valeur ajoutée et de la compétitivité :

- a. Secteurs prioritaires (liste des activités fixée par décret),
- b. Filières économiques (liste des activités fixée par décret),
- c. Performance économique dans le domaine des investissements matériels et immatériels (liste des investissements fixée par décret)
- d. Recherche et développement
- e. Formation des employés qui conduit à la certification des compétences
- (2) Prime de développement régional (listes des zones de développement régional et des activités exceptées du bénéfice des incitations du développement régional fixées par décret),

(3) Prime de développement de la capacité d'employabilité

- a. Prise en charge par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale (secteurs prioritaires et zone de développement régional),
- b.Prise en charge par l'Etat d'une partie des salaires versés aux employés tunisiens en fonction du niveau d'encadrement.
- (4) Prime de développement durable au titre de lutte contre la pollution et la protection de l'environnement.

L'instance tunisienne de l'investissement est chargée d'élaborer un manuel des procédures d'obtention des primes et incitations, leur modalité de déblocage et de déchéance et les délais exigés en la matière. Ce manuel est approuvé par arrêté du ministre chargé de l'investissement.

Le ministère de l'agriculture, des ressources hydrauliques et de la pêche a publié en juin 2017 un manuel de procédures relatif aux dossiers d'investissement dans le secteur agricole et de pêche.

§ 1. Prime de l'augmentation de la valeur ajoutée et de la compétitivité

Investissement direct dans les secteurs prioritaires (Annexe 1) : 15% du coût d'investissement approuvé avec un plafond de 1 000 000 dinars. Ce taux est ramené à 30% pour les investissements de catégorie « A » dans le secteur de l'agriculture, de la pêche et de l'aquaculture.⁸

Investissement direct dans les filières économiques (Annexe 1) : 15% du coût d'investissement approuvé avec un plafond de 1 000 000 dinars.

Investissement direct au titre de la performance économique :

• Investissements matériels pour l'amélioration de la productivité dans le secteur de l'agriculture et de la pêche (Annexe 4) : 50% du coût des investissements approuvés avec un plafond de 500 000 dinars. Ce taux est ramené à 55% pour les investissements de catégorie «

⁸ La prime d'investissement octroyée au titre du secteur agricole est calculée sur la base du coût d'investissement approuvé sans tenir compte de la valeur du terrain.



A » dans l'agriculture, la pêche et l'aquaculture et à 60% pour les sociétés mutuelles de services agricoles et des groupements de développement dans le secteur de l'agriculture et de la pêche. 9

- Investissements matériels <u>à la création</u> pour la maîtrise des nouvelles technologies (Annexe 4) : 50% du coût des investissements approuvés avec un plafond de 500 000 dinars.
- Investissements immatériels à la création (Annexe 5) : 50% du coût des investissements immatériels approuvés avec un plafond de 500 000 dinars y compris la prime des études dont le plafond est fixé à 20 000 dinars.
- Recherche et développement (Annexe 6) : 50% des dépenses de recherche et développement approuvées avec un plafond de 300 000 dinars.
- Formation des employés qui conduit à la certification des compétences : 70% du coût de formation des employés de nationalité tunisienne qui conduit à la certification des compétences conformément aux normes internationales avec un plafond annuel de 20 000 dinars au titre de chaque entreprise.

La prime des investissements matériels pour la maîtrise des nouvelles technologies et la prime des investissements immatériels sont octroyées à la création. Pour les investissements d'extension, les entreprises peuvent accéder au programme de mise à niveau.¹⁰

Le programme de mise à niveau concerne tous les secteurs de l'industrie disposant d'une déclaration d'investissement délivrée par l'API ainsi que quelques les activités de services liés à l'industrie. 11

Le programme de mise à niveau est réservé aux entreprises :

- disposant d'un potentiel de croissance ;
- qui ne sont pas en difficultés économiques,
- en activité depuis deux ans au moins et présentant des états financiers certifiés et depuis un an pour les investissements technologiques à caractère prioritaire.

Les primes accordées dans le cadre du programme de mise à niveau sont :

	investissements de mise à niveau	investissements technologiques prioritaires
Investissements immatériels	70% du coût de l'étude dans une limite de 30.000 dinars et 70% du montant des investissements.	70% du coût des investissements avec un plafond de 70 000 dinars.
Investissements matériels		équipements avec un es grand

§ 2. Prime de développement régional

Les primes accordées aux investissements approuvés effectués dans les activités éligibles (Annexe 2) dans les zones de développement régional (Annexe 7) sont détaillées comme suit :

⁹ La prime des investissements matériels au titre de l'amélioration de la productivité est octroyée au profit des opérations d'investissement direct telles que définies ci-haut.

¹⁰ Le programme de mise à niveau est régi par les articles 37 et 39 de la loi n°94-127 du 26 décembre 1994 portant loi de finances pour l'année 1995 et le décret n°99-2741 du 6 décembre 1999 fixant les règles d'organisation, de fonctionnement ainsi que les modalités d'intervention du « fonds de développement de la compétitivité industrielle ».

¹¹ Il d'agit notamment des services informatiques, des services d'études, de conseil, d'expertise et de reconnaissance de conformité, du montage d'usines, contrôle technique et maintenance industrielle.



	Investissements approuvés	Dépenses des travaux d'infrastructures dans le secteur de l'industrie
Premier groupe	15% du coût d'investissement avec un plafond de 1,5 millions de dinars.	65% des dépenses et ce dans la limite de 10% du coût du projet avec un plafond de 1 million de dinars.
Deuxième groupe		85% des dépenses et ce dans la limite de 10% du coût du projet avec un plafond de 1 million de dinars.

La participation de l'Etat dans la prise en charge des dépenses d'infrastructures est octroyée aux projets réalisés à l'intérieur des zones aménagées à cet égard et conformément aux plans d'aménagement ou des documents d'urbanisme approuvés ou les projets disposant des autorisations nécessaires auprès des autorités concernées. Ces dépenses ne comprennent pas les coûts des travaux d'infrastructure liés à l'activité normale et les prérogatives des institutions nationales travaillant dans ces domaines.

§ 3. La prime de développement de la capacité d'employabilité

- **a.** La prise en charge par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale au titre des salaires versés aux employés de **nationalité tunisienne recrutés pour la première fois et d'une manière permanente** (contrat CDI) comme suit :
 - Secteurs prioritaires : pour les trois premières années à partir de la date d'entrée en activité effective.
 - Premier groupe des zones de développement régional : pour les cinq premières années à partir de la date d'entrée en activité effective,
 - **Deuxième groupe des zones de développement régional** : pour les dix premières années à partir de la date d'entrée en activité effective.
- **b.** La prise en charge par l'Etat d'une partie des salaires versés aux employés tunisiens en fonction du niveau d'encadrement dans toutes les activités exceptées les activités exclues des incitations au titre du développement régional (Annexe 2) comme suit :
 - Un taux d'encadrement variant entre 10% et 15%: la prise en charge par l'Etat sur une période d'une année de 50% du salaire versé avec un plafond de 250 dinars mensuellement au titre de recrutement des diplômés de l'enseignement supérieur ou disposant d'un brevet de technicien supérieur.
 - Un taux d'encadrement supérieur à 15%: la prise en charge par l'Etat sur une période de trois années de 50% du salaire versé avec un plafond de 250 dinars mensuellement au titre de recrutement des diplômés de l'enseignement supérieur ou disposant d'un brevet de technicien supérieur.

La prime de développement de la capacité d'employabilité susvisée n'est pas cumulable avec celle prévue par la réglementation en vigueur dont bénéficient les entreprises du secteur privé au même titre.

§ 4. Prime de développement durable

La prime de développement durable au titre de lutte contre la pollution et la protection de l'environnement de 50% de la valeur des composantes d'investissement approuvée avec un plafond de 300 000 dinars.

Bénéficient de cette prime, les investissements suivants :

- les projets de dépollution hydrique et atmosphérique, occasionnée par l'activité de l'entreprise,
- les projets adoptant les technologies propres et non polluantes, permettant la réduction de la pollution à la source ou la maîtrise de l'exploitation des ressources,



 les équipements collectifs de dépollution réalisée par des opérateurs publics ou privés, pour le compte de plusieurs entreprises exerçant la même activité ou dégageant la même nature de pollution.

§ 5. Cumul des primes

Dans le cas de bénéfice de primes en vertu de la loi de l'investissement et de primes accordées dans le cadre d'autres textes législatifs (cas du programme de mise à niveau), l'ensemble de ces primes ne peut pas dépasser un tiers du coût de l'investissement avec un plafond de cinq millions de dinars et ce compte non tenu de la participation de l'Etat dans les dépenses d'infrastructure et de la prime de développement de la capacité d'employabilité. Une même composante ne peut en aucun cas bénéficier du cumul de plusieurs primes.

Le coût des composantes d'investissement bénéficiant des primes au titre de la performance économique et au titre du développement durable sont soustraites du coût des opérations d'investissement direct réalisées au titre du développement régional, des secteurs prioritaires et des filières économiques.

L'investisseur désirant bénéficier des primes prévues par la loi de l'investissement doit informer selon les cas, l'instance tunisienne de l'investissement ou les structures concernées par l'investissement (API, APIA, ...) de toute demande d'obtention d'incitations prévues dans le cadre d'autres textes législatifs.

Section 2. Conditions et procédures de bénéfice des primes et des délais requis

Le bénéfice des primes précités, prévues par la loi d'investissement, est subordonné au respect des conditions suivantes :

- le dépôt de la déclaration de l'investissement avant d'entamer la réalisation de l'opération d'investissement direct.
- l'adoption d'un schéma de financement du projet comprenant un **minimum de fonds propres de 30% du coût d'investissement**. Ce taux est ramené à 10% pour les investissements de la catégorie « A » dans le secteur de l'agriculture, de la pêche et de l'aguaculture,
- la tenue d'une comptabilité régulière conformément au système comptable des entreprises, et ce pour les sociétés ainsi que pour les personnes physiques exerçant une activité commerciale ou non commerciale telle que définie par la réglementation fiscale en vigueur,
- la réalisation des investissements en employant de nouveaux équipements ou des équipements importés usagés à condition d'être évalués par les services techniques compétents. Pour l'investissement agricole, seulement les nouveaux équipements sont acceptés,
- la situation fiscale de l'investisseur doit être en règle à la date de dépôt de la demande de bénéfice de l'avantage et durant la période de bénéfice de l'avantage,
- la création d'au moins dix emplois permanents pour les projets crées au titre des filières économiques et des secteurs prioritaires à l'exception du secteur de l'agriculture, de la pêche et de l'aquaculture, les activités de services liés à l'agriculture et la pèche et les activités de première transformation des produits agricoles et de la pèche.
- Soumettre une demande écrite auprès de l'instance tunisienne de l'investissement ou la structure d'investissement concernée et territorialement compétente selon les cas, au plus tard un an à compter de la date de dépôt de la déclaration de l'investissement appuyée d'une étude de faisabilité du projet.¹²
- la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale.¹³

¹² L'étude de faisabilité du projet doit comprendre (i) la nature de l'investissement, (ii) l'activité principale, (iii) le régime d'investissement, (iv) le lieu d'implantation du projet, (v) les données concernant le marché, (vi) le coût d'investissement et son schéma de financement, (vii) la forme juridique de l'entreprise, (viii) les participations étrangères, (ix) le calendrier de réalisation du projet, (x) le nombre d'emplois à créer, (xi) la liste des équipements à acquérir et (xii) les devis de dépenses d'infrastructure.

¹³ Cette condition est exigée dans la pratique en harmonisation avec les conditions d'octroi des avantages fiscaux.



Le bénéfice de l'avantage relatif à la prise en charge par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale au titre des salaires versés aux employés de nationalité tunisienne est subordonné également au respect des conditions suivantes :

- l'entreprise concernée n'est pas en cessation d'activité.
- l'entreprise concernée, doit déclarer durant toute la période du bénéfice de l'avantage les salaires des employés concernés par cette mesure sur la base des salaires payés durant la période concernée, et doit déduire et payer la quote-part des contributions à la charge des employés,

L'investisseur qui souhaite bénéficier de la prime de développement de la capacité d'employabilité doit soumettre également une demande écrite auprès du :

- bureau local ou régional de la caisse nationale de sécurité sociale territorialement compétent en ce qui concerne la prise en charge par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale, qui est tenu de vérifier la liste nominative des employés et de soumettre la demande après son étude dans un délai de 3 mois à partir de la date de réception de la demande,
- bureau de l'emploi et du travail indépendant territorialement compétent en ce qui concerne la prise en charge par l'Etat d'une partie des salaires versés aux employés tunisiens.

Section 3. Prêts fonciers agricoles

Peuvent bénéficier des prêts fonciers pour l'achat et l'aménagement des terres agricoles dans une exploitation agricole constituant une unité économique viable en vue de réaliser des projets agricoles :

- les jeunes dont l'âge ne dépasse pas quarante ans et disposant d'un certificat de confirmation d'aptitude professionnelle ou une attestation de validation de compétence professionnelle auprès d'un établissement de formation professionnelle agricole ou de pêche ou ceux disposant d'un certificat d'aptitude professionnelle ou un certificat de compétence auprès d'un établissement de formation professionnelle agricole ou de pêche, ou tout autre diplôme équivalent,
- les techniciens diplômés des établissements d'enseignement supérieur agricoles ou de formation agricole ou de pêche,
- les promoteurs désirant acquérir des parts indivises de leurs copropriétaires.

Le prêt foncier agricole peut être accordé aux promoteurs dans la limite d'un **montant maximal de 250 mille dinars**. Cette limite est ramenée à 125 mille dinars dans le cas d'achat de la terre agricole auprès des ascendants. Les promoteurs susvisés ne peuvent bénéficier de ce prêt qu'une seule fois durant leur vie.

La durée de remboursement des prêts fonciers agricoles est fixée à 25 ans dont 7 ans de grâce et avec un taux d'intérêt de 3%. Les montants des intérêts du capital pour les sept années de grâce seront répartis sur les 18 annuités de remboursement du prêt.

Section 4. Participations au capital

Le fonds tunisien de l'investissement peut, après approbation du conseil supérieur de l'investissement souscrire à :

- des fonds régionaux de l'investissement dont l'objet est la participation, pour leur propre compte ou pour le compte des tiers et en vue de sa rétrocession, au renforcement des opportunités d'investissement et des fonds propres des investissements implantés dans les zones de développement régional.
- des **fonds sectoriels** dont l'objet est la participation, pour leur propre compte ou pour le compte des tiers et en vue de sa rétrocession, au renforcement des opportunités d'investissement et des fonds propres des investissements réalisés dans les **secteurs prioritaires** et les **filières économiques**.

Les entreprises bénéficient d'une participation au capital imputée sur les ressources du fonds tunisien de l'investissement, conformément aux conditions cumulatives suivantes :



- les investissements réalisés dans les secteurs prioritaires et les activités concernées par les primes de développement régional, 14
- les entreprises créées dont le volume de l'investissement ne dépasse pas 15 millions de dinars y compris les fonds de roulement. Elle comprend également les investissements d'extension à condition que l'investissement total ne dépasse pas 15 millions de dinars, y compris les immobilisations nettes.

La participation au capital est octroyée au profit des projets réalisés par des personnes physiques de nationalité tunisienne pour une seule fois dans le cadre de la loi de l'investissement, et ce sur la base du capital compris entre le minimum des fonds propres fixé à 30% du coût d'investissement ¹⁵ et 40% du coût de l'investissement selon le schéma ci-après :

Actionnaire	Projets dont le coût est inférieur ou égal à 2 millions de dinars	Projets dont le coût dépasse 2 millions de dinars, sans dépassé 15 millions de dinars
Fonds tunisien de l'investissement ¹⁶	Maximum 60% du capital	Maximum 30% du capital
Investisseur	Apport personnel d'au moins 10% du capital	Apport personnel d'au moins 20% du capital
SICAR ou FCPR ¹⁷	Au moins 10% du capital	Au moins 20% du capital
Rétrocession en faveur des bénéficiaires de la participation imputée sur	Valeur nominale majorée de 1% et ce dans un délai maximum de	Valeur nominale majorée de 3% et ce dans un délai maximum de

Section 5. Déblocage et retrait des primes et du suivi de réalisation

Le déblocage des primes prévues par la loi d'investissement s'effectue en deux tranches comme suit :

- 40% après réalisation de 40% du coût d'investissement approuvé.
- 60% à l'entrée du projet en activité effective.

Les primes sont calculées sur la base des montants nets de la taxe sur la valeur ajoutée et ce pour les cas où le remboursement ou la déduction de la taxe indiquée est possible.

L'investisseur est tenu de présenter les documents et les justificatifs nécessaires et notamment les factures, les contrats et les listes relatives à la réalisation des travaux de construction, d'aménagement et de services accompagnés des virements bancaires et tout document prouvant le paiement effectif des montants facturés.

La réalisation de l'investissement est soumise au suivi des organismes chargés de l'investissement en coordination avec l'instance tunisienne d'investissement.

¹⁴ A notre avis, les filières économiques n'ont pas été mentionnées par simple oubli et peuvent bénéficier de la participation au capital

¹⁵ Ce taux est ramené à 10% pour les investissements de la catégorie « A » dans le secteur de l'agriculture, de la pêche et de l'aquaculture.

¹⁶ Dans tous les cas, la participation du fonds tunisien de l'investissement ne doit pas dépasser le plafond de 2 millions de dinars.

¹⁷ La gestion de la participation imputée sur les ressources du fonds tunisien de l'investissement est confiée à une ou plusieurs sociétés d'investissement à capital risque ou le gestionnaire des fonds de placement à risque et le dépositaire en vertu d'une convention à conclure entre chacune de ces sociétés et le fonds tunisien de l'investissement.

¹⁸ Les conditions et les modalités de rétrocession de la participation susvisée sont fixées par une convention à conclure entre la société d'investissement à capital risque (ou le gestionnaire des fonds de placement à risque et le dépositaire) et l'entreprise bénéficiaire.



L'investisseur doit présenter un rapport annuel sur l'état d'avancement du projet à l'organisme chargé de l'investissement pour la durée légale de réalisation de l'investissement.

Section 6. Déchéance des incitations

Les incitations sont retirées de leurs bénéficiaires dans les cas suivants :

- le non respect des dispositions de la loi d'investissement ou de ses textes d'application.
- la non réalisation du programme d'investissement durant les **4 premières années** à compter de la date de déclaration de l'investissement prorogeable exceptionnellement une seule fois pour une période maximale de 2 ans sur décision motivée par l'instance,
- le détournement illégal de l'objet initial de l'investissement.

Les montants dûs conformément aux dispositions précitées sont soumis à des pénalités de retard selon un taux de 0,75% sur chaque mois ou une partie du mois à compter de la date de bénéfice des incitations.

L'instance procède à l'audition directement ou sur proposition des services concernés des bénéficiaires des incitations financières et émet son avis sur le retrait et le remboursement des incitations. Le retrait et le remboursement des incitations sont effectués par arrêté motivé du ministre chargé des finances conformément aux procédures du code de la comptabilité publique.

Le retrait et le remboursement ne concernent pas les incitations octroyées au titre de l'exploitation durant la période au cours de laquelle l'exploitation a eu lieu effectivement, conformément à l'objet au titre duquel les incitations ont été octroyées.

Les incitations octroyées au titre de la phase d'investissement sont remboursées après déduction du dixième par année d'exploitation effective conformément à l'objet au titre duquel les incitations ont été octroyées.

Les entreprises peuvent changer d'un régime à un autre parmi les régimes d'incitations prévus par la loi d'investissement, à condition de déposer une déclaration d'investissement auprès de l'interlocuteur unique de l'investisseur, d'effectuer les procédures nécessaires à cette fin et de payer le reliquat entre la valeur totale des incitations octroyées dans le cadre des deux régimes, conformément aux dispositions précitées, en plus des pénalités de retard au taux de 0,75% sur chaque mois ou fraction de mois.

Section 7. Projets d'intérêt national

Sont considérés comme projets d'intérêt national, les projets qui contribuent à la réalisation de l'une des priorités de l'économie nationale et qui satisfait à l'un des critères suivants :

- un coût d'investissement supérieur ou égal à 50 millions de dinars,
- la création d'au moins 500 postes d'emploi durant une période de trois ans à compter de la date d'entrée en activité effective.

Les projets d'intérêt national bénéficient des incitations suivantes :

- une déduction des bénéfices de l'assiette de l'impôt sur les sociétés (IS) dans la limite de dix (10) années, et ce nonobstant que le minimum d'impôt prévu par l'article 12 de la loi 89-114 du 30 décembre 1989.
- 2) une prime d'investissement dans la limite du tiers (1/3) du coût d'investissement y compris les dépenses des travaux d'infrastructures intra-muros avec un plafond de trente (30) millions de dinars.
- 3) la participation de l'État à la prise en charge des dépenses des travaux d'infrastructure.



- 4) La prise en charge par l'État de la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale au titre des salaires versés aux employés tunisiens durant une période ne dépassant pas les dix premières années à partir de la date d'entrée en activité effective,
- 5) l'octroi des terres domaniales non agricoles sous forme de location à long terme ou au dinar symbolique.

Les dossiers des projets d'intérêt national sont transmis obligatoirement à l'instance qui se charge de les étudier, les évaluer et les soumettre au conseil.

Les incitations sont octroyées à tout projet d'intérêt national en vertu d'un décret gouvernemental conformément à l'avis du conseil supérieur d'investissement et sur proposition de la commission créée auprès de l'instance tunisienne d'investissement.



Chapitre 2

Avantages fiscaux dans le cadre du droit commun



Chapitre 2 : Avantages fiscaux dans le cadre du droit commun

Section 1. Dispositions générales

§ 1. Minimum d'impôt lié aux opérations de réinvestissement ou de déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité

Conformément aux dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'IRPP & IS, le minimum d'impôt en cas de déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité ou en cas de dégrèvement a été révisé à la baisse comme suit :

- Personnes morales: L'impôt sur les sociétés est dû au taux minimum de 20% par toute personne morale bénéficiaire d'une exonération totale ou partielle de l'impôt sur les sociétés en vertu de la législation en vigueur régissant les avantages fiscaux. Ce taux est réduit à 15% pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 25%.
- **Personnes physiques** : Les personnes physiques bénéficiaires d'exonérations fiscales sont soumises à un impôt minimum égal à 45% de l'impôt dû sur le revenu global compte non tenu desdites exonérations.

Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 35% demeures concernées par l'impôt minimum de 20% en cas de réinvestissement financier conditionné au minimum d'impôt

§ 2. Minimum d'impôt sur le chiffre d'affaires

Pour les personnes morales

L'impôt annuel ne doit pas être inférieur à un minimum d'impôt égal à :

- 0,2% du chiffre d'affaires brut (TTC) dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 20%, de 25% ou de 35%, avec un minimum égal à 500 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires.
- 0,1% du chiffre d'affaires brut dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% ou de 13,5%, avec un minimum égal à 300 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires.
- **0,1% du chiffre d'affaires brut** réalisé de la commercialisation de produits ou de services soumis au régime de l'homologation administrative des prix et dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6% conformément à la législation et aux réglementations en vigueur avec un minimum égal à 300 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires.

¹⁹ Le taux de l'impôt sur les sociétés pour les bénéfices est fixé à 35% pour :

⁻ les banques et les établissements financiers,

⁻ les banques et les établissements financiers non-résidents exerçant dans le cadre du code de prestation des services financiers aux non-résidents.

⁻ les sociétés d'investissement à capital risque et les sociétés d'investissement à capital fixe,

⁻ les compagnies d'assurance et de réassurance, y compris les assurances mutuelles, exerçant conformément aux dispositions du code des assurances,

⁻ les sociétés de recouvrement des créances,

⁻ les opérateurs de réseaux des télécommunications,

⁻ les sociétés de services dans le secteur des hydrocarbures prêtant leurs services au profit des sociétés exerçant dans le cadre de la législation relative aux hydrocarbures,

⁻ les entreprises exerçant dans le secteur de production et de transport des hydrocarbures et soumises à un régime fiscal dans le cadre de conventions particulières et les entreprises de transport des produits pétroliers par pipe-line,

⁻ les entreprises exerçant dans le secteur de raffinage du pétrole et de vente des produits pétroliers en gros,

⁻ les grandes surfaces commerciales prévues au code de l'aménagement du territoire et de l'urbanisme, à ce à partir du 1er janvier 2020,

⁻ les concessionnaires automobiles, à ce à partir du 1er janvier 2019,

⁻ les franchisés d'une marque ou d'une enseigne commerciale étrangère à l'exception des entreprises dont le taux d'intégration est égal ou supérieur à 30%, à ce à partir du 1er janvier 2019.



Pour les personnes physiques

L'impôt annuel calculé conformément au barème ne peut être inférieur, pour les activités commerciales (BIC) et les activités non commerciales (BNC), à un minimum d'impôt égal à :

- 0,2% du chiffre d'affaires ou des recettes brutes avec un minimum égal à 300 dinars, exigible même en cas de non réalisation d'un chiffre d'affaires.²⁰
- 0,1% du chiffre d'affaires ou des recettes dont les revenus en provenant bénéficient d'une déduction de deux tiers ou de la moitié avec un minimum égal à 200 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires.
- 0,1% 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 avec un minimum égal à 200 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires
- 0,1% du chiffre d'affaires réalisé de la commercialisation de produits ou de services soumis au régime de l'homologation administrative des prix et dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6% conformément à la législation et aux réglementations en vigueur, avec un minimum égal à 200 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires.

Dispositions communes

Le minimum d'impôt ne s'applique pas aux entreprises nouvelles durant la période de réalisation du projet sans que cette période dépasse dans tous les cas trois ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence.

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.

§ 3. Révision des taux de retenues à la source et de l'avance d'impôt

Le taux de la retenue à la source de 1,5% est réduit à 0,5% pour les montants dont les revenus y relatifs bénéficient de la déduction des deux tiers ou de la moitié ou dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% ou de 13,5%.

Aussi, l'avance d'impôt de 25% due par les sociétés fiscalement transparentes et groupements est réduite à 10% pour les bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% au niveau des associés et des membres, ainsi que pour les bénéfices revenant aux associés et aux membres personnes physiques bénéficiant de la déduction des deux tiers des revenus.

Sont concernées par cette mesure les activités suivantes :

- L'exportation (après l'expiration de la période de déduction totale)
- Le développement régional (après l'expiration de la période de déduction totale)
- L'agriculture et la pêche (après l'expiration de la période de déduction totale)
- Soutien et lutte contre la pollution
- Les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents, et provenant de leurs opérations avec les non résidents (après l'expiration de la période de déduction totale)

²⁰ L'impôt annuel exigible ne doit pas être inférieur, pour les personnes exerçant une activité non commerciale (BNC) imposable selon le régime du 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



§ 4. Régime des revenus et aux bénéfices exceptionnels liés à l'activité

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 (incitations CEPEX) et les primes accordées aux entreprises dans le cadre des interventions du fonds national de l'emploi.
- 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,²¹
- des gains de change relatifs aux ventes et aux acquisitions réalisées par les entreprises dans le cadre de l'exercice de l'activité principale,
- du bénéfice de l'abandon de créances.²²

La plus-value provenant de la cession des éléments d'actif immobilisés de l'entreprise exportatrice, en activité avant le 1^{er} janvier 2019, bénéficie de la mesure dans le cas où l'opération de cession des éléments a lieu en dehors de la Tunisie ou au profit des entreprises totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur.

§ 5. Déduction des amortissements supplémentaires de 30%

Les entreprises nouvellement créées dans le cadre de la nouvelle législation, autres que celles exerçant dans le secteur financier, les secteurs de l'énergie à l'exception des énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication, bénéficient d'une déduction supplémentaire au taux de 30% (au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal) au titre des amortissements des machines, du matériel et des équipements destinés à l'exploitation, à l'exception des voitures de tourisme autres que celles constituant l'objet principal de l'exploitation, acquis ou fabriqués dans le cadre d'**opérations d'extension ou de renouvellement**, de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la première année à partir de la date d'acquisition, de fabrication ou du commencement de l'utilisation, selon le cas.

Au final, les machines, matériels et équipements seront amortis à 130%; les 100% constatés en comptabilité selon la politique d'amortissement retenue et les 30% sont constatés en extra comptable au niveau du décompte fiscal en une seule fois la première année à partir de la date d'acquisition, de fabrication ou du commencement de l'utilisation, selon le cas.

La déduction desdits amortissements ne peut aboutir à l'enregistrement d'un déficit ou à l'aggravation du déficit enregistré avant leur déduction. En effet, les amortissements en question sont déductibles du résultat fiscal net après déduction de toutes les charges nécessaires à l'exploitation, les déficits, les amortissements et les amortissements différés.

D'autre part et étant donné que les entreprises concernées sont tenues de déduire les amortissements supplémentaires de la base de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la première année à partir de la date d'acquisition, de fabrication ou du commencement de l'utilisation, selon le cas, le report de ladite déduction à une année ultérieure est considéré un abandon par lesdites entreprises de leur droit de déduction et par conséquent la déduction des amortissements supplémentaires ne peut être reportée aux années ultérieures.

²¹ Il s'agit des éléments d'actifs immobilisés tels que notamment les équipements techniques et appareils et matériels industriels, machines mécaniques et industrielles, moyens de transport de personnes et de marchandises, matériel de bureau et installations générales.

²² 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.



§ 6. Doctrines administratives

* Régime fiscal applicable aux sociétés holding

Dans une prise de position (638) du 3 avril 2015, la DGELF a précisé que le minimum d'impôt dû au titre des sociétés holding dont l'activité consiste à regrouper des participations dans diverses sociétés et d'en assurer la direction est calculé sur la base de 0,2% du chiffre d'affaires brut local, incluant les produits résultant des participations en l'occurrence les dividendes et la plus-value mobilière, avec un minimum de 500 dinars

La DGELF précisé également que la société holding est soumise à la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel (TCL) au taux de 0,2% du chiffre d'affaires brut local incluant les produits provenant des participations.

Cas des sociétés de personnes et assimilées

Dans la note commune 16/2006, la DGELF a précisé qu'en ce qui concerne les sociétés de personnes et assimilées, et étant donné que les bénéfices qu'elles réalisent sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés entre les mains des associés chacun selon sa part ou ses droits dans la société, le minimum d'impôt dû sur la base du chiffre d'affaires réalisé par la société sera dû également par les associés chacun dans la limite de sa part ou ses droits dans la société.

§ 7. Exemples d'illustration

Exemple 1: Supposons qu'une entreprise « A » industrielle totalement exportatrice, constituée au cours de l'exercice 2015, ait cédé au cours de l'année 2018 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 2018 un bénéfice fiscal net de 1 730 000 dinars (avant impôt) et un chiffre d'affaires de 10 500 000 dinars dont 20% réalisé sur le marché local.

Le bénéfice ainsi réalisé est ventilé comme suit :

Bénéfice provenant de l'activité	1 350 000
plus-value provenant de la cession de l'équipement industriel	130 000
Revenus de capitaux mobiliers (Intérêts en dinars)	80 000
Revenus des loyers	120 000
Dividendes de source étrangère (filiale établie à l'étranger)	50 000

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

Bénéfice global			1 730 000
Bénéfices exceptionnels non liés à l'activité (80	000 + 120 000 + 50	000)	250 000
Bénéfice provenant de l'activité (y compris la plus-value provenant de la cession)			1 480 000
Bénéfice provenant de l'activité local (1 480 000 x 20%)			296 000
Bénéfice provenant de l'activité export (1 480 000 x 80%)		1 184 000	
Liquidation de l'impôt Base 10% Base 25% Total			
Bénéfice imposable	1 184 000	546 000	1 730 000
Impôt sur les sociétés	118 400	136 500	254 900

Exemple 2: Supposons qu'une société de personnes composée de 3 associés dont leurs parts dans le capital seraient pour le 1^{er} associé de 25%, le 2^{ème} associé de 15% et 3^{ème} associé de 60%, et supposons que ladite société ait réalisé au titre de l'exercice 2018 un bénéfice fiscal de 2 000 dinars et un chiffre d'affaires brut de 3 millions de dinars.

Dans ce cas, le minimum d'impôt serait déterminé, théoriquement au niveau de la société de personnes, ensuite répartit entre les associés chacun selon ses droits dans la société et ce comme suit :

- Avance d'impôt : 2 000 x 25% = 500 dinars
- Minimum d'impôt dû : $3\,000\,000\,x\,0.2\% = 6\,000\,dinars$.



Le minimum d'impôt de 6 000 dinars étant supérieur à l'avance d'impôt de 500 dinars ; il demeure exigible.

a) Concernant le premier associé

Si on suppose que le premier associé ait réalisé un bénéfice fiscal au titre des revenus agricoles de 7 500 dinars, l'impôt sur le revenu dont il serait redevable, serait déterminé comme suit :

Revenus agricoles	7 500
Sa part des bénéfices de la société de personnes (25% x 2 000 DT)	500
Revenu global net	8 000
Impôt dû selon le barème de l'impôt	780
Part de l'associé du minimum d'impôt (25% x 6 000 DT)	1 500

Dans ce cas, et étant donné que l'impôt dû selon le barème de l'impôt serait inférieur au minimum d'impôt, le minimum d'impôt serait exigible soit 1 500 dinars.

b) Concernant le deuxième associé

Si on suppose que le deuxième associé ait enregistré des pertes au titre de son activité commerciale de 20 000 dinars et un chiffre d'affaires de 500 000 dinars TTC, son impôt sur le revenu exigible serait déterminé comme suit :

Sa part des bénéfices de la société (15 % 2 000 DT)	300
Perte enregistrée BIC	-20 000
Résultat fiscal global (perte)	-19 700
Minimum d'impôt dû au titre de son activité commerciale (500 000 DT x 0,2%)	1 000
Part de l'associé du minimum d'impôt de la société (15% x 6 000 DT)	900

Dans ce cas, le minimum d'impôt exigible sera celui dû au titre de son activité commerciale du fait qu'il est supérieur à sa part du minimum d'impôt calculé sur la base du chiffre d'affaires de la société de personnes.

c) Concernant le troisième associé

Si on suppose que le troisième associé ait réalisé des revenus fonciers nets (après abattement 20%) de 18 800 dinars, son impôt sur le revenu exigible serait déterminé ainsi :

Revenus fonciers nets	18 800
Sa part des bénéfices de la société (2 000 DT x 60%)	1 200
Résultat fiscal global	20 000
IR dû selon le barème de l'impôt	3 900
Sa part du minimum d'impôt (6.000 DT x 60%)	3 600

Dans ce cas, le montant de 3 900 dinars serait exigible étant donné qu'il est supérieur à sa part du minimum d'impôt.



Section 2. Entreprises nouvellement créées

§ 1. Régime d'imposition des bénéfices et revenus

Nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, les entreprises autres que celles exerçant dans le secteur financier, les secteurs de l'énergie à l'exception des énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication, déduisent une quote-part de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exploitation des quatre premières années d'activité ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale et selon les mêmes conditions, fixée comme suit :

- 100% pour la première année,
- 75% pour la deuxième année,
- 50% pour la troisième année,
- 25% pour la quatrième année.

Le bénéfice des avantages fiscaux au titre de l'exploitation est subordonné, pour les investissements susvisés, au respect des conditions suivantes :

- le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur,
- la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un minimum de fonds propres conformément à la législation et à la réglementation en vigueur,
- la production, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une attestation justifiant l'entrée en activité effective délivrée par les services compétents,
- la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale.
- la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.

Le régime de faveur accordé aux entreprises nouvellement créées ci-dessus mentionné s'applique également aux entreprises en difficultés économiques transmises dans le cadre du règlement judiciaire, et ce, pour les revenus ou les bénéfices provenant de l'exploitation des quatre premières années à partir de la date de la transmission.²³ La déduction est accordée sur décision du Ministre des Finances ou toute personne déléguée par le Ministre des Finances à cet effet.

Les dispositions s'appliquent aux entreprises ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement à partir du 1^{er} janvier 2017 au titre des investissements directs.

§ 2. Cas des projets déclarés au cours des années 2018, 2019 et 2020

Les entreprises créées et ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité au cours des années 2018, 2019 et 2020, autres que celles exerçant dans le secteur financier, les secteurs de l'énergie à l'exception des énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication, bénéficient de l'exonération de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés pendant une période de 4 ans à partir de la date d'entrée en activité effective.

²³ Le bénéfice des déductions est subordonné au respect des conditions suivantes :

⁻ l'exercice, par l'entreprise cédée, de son activité dans des secteurs éligibles au développement régional, développement agricole, activités de soutien et de lutte contre la pollution et à l'exportation totale,

⁻ la poursuite de l'exploitation de l'entreprise cédée par l'entreprise cessionnaire pendant une période de 3 ans au moins à compter du premier janvier de l'année qui suit celle de l'acquisition,

⁻ la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises pour les personnes physiques réalisant des revenus dans la catégorie des BIC ou dans la catégorie des BNC,

⁻ l'enregistrement des actifs acquis au bilan de l'entreprise cessionnaire de l'année concernée par la déduction,

⁻ la production à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt de l'année de la déduction d'un état des éléments acquis comportant notamment la valeur d'acquisition et d'une copie de la décision du Ministre des Finances précitée.



L'exonération est accordée pour une période de 4 ans à partir de la date d'entrée en activité effective et concerne tous les bénéfices réalisés à savoir les bénéfices provenant de l'activité principale de l'entreprise ainsi que les bénéfices exceptionnels, et ce, sans que le minimum d'impôt soit exigible.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné à :

- l'entrée en activité effective dans un **délai de deux ans** à partir de la date de la déclaration de l'investissement de création.
- le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur,
- la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un minimum de fonds propres conformément à la législation et à la réglementation en vigueur,
- la production, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une attestation justifiant l'entrée en activité effective délivrée par les services compétents.
- la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale.
- la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.

Lesdites dispositions ne s'appliquent pas aux entreprises créées dans le cadre des opérations de transmission ou suite à la cessation d'activité ou suite à la modification de la forme juridique de l'entreprise, et ce, pour l'exercice de la même activité relative au même produit ou au même service.

La période de déduction totale des bénéfices ou des revenus provenant des investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement réalisés dans les **zones de développement régional** est décomptée à partir de la date de l'expiration de la période d'exonération de quatre ans.

A ce titre, les entreprises éligibles aux avantages du **développement régional** créées et ayant obtenu une attestation de **dépôt de déclaration d'investissement** auprès des services concernés par le secteur d'activité **au cours des années 2018, 2019 et 2020** bénéficient de :

- 1. l'exonération de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés pendant une période de 4 ans à partir de la date d'entrée en activité effective.
- 2. la déduction totale des bénéfices et revenus provenant de l'activité :
 - pendant les cinq premières années à partir de la date de l'expiration de la période d'exonération de 4 ans précitée pour le 1^{er} groupe des zones de développement régional, (Soit un avantage total de 9 ans)
 - pendant les dix premières années à partir de la date de l'expiration de la période d'exonération de 4 ans précitée pour le **2**^{ème} **groupe** des zones de développement régional. (Soit un avantage total de 14 ans)

§ 3. Doctrines administratives

Conditions de bénéfice de l'avantage de l'exonération de l'impôt

Dans une prise de position (1413) du 17 mai 2018, la DGELF a précisé qu'une société constituée entre 3 associés dont l'un d'eux exerce la même activité dans une cadre d'une entreprise individuelle, ne bénéficie pas de l'avantage de l'exonération de l'IS, dès lors qu'il s'agit d'une entreprise constituée entre des personnes exerçant une activité de même nature que l'activité de l'entreprise nouvellement créée.

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



Dans une prise de position (1075) du 28 mars 2019, la DGELF a précisé qu'une personne physique ayant exercé depuis l'année 2017 une activité de « bureau d'études » et désirant exercer une autre activité dans le domaine de la comptabilité, ne pourra pas prétendre au bénéfice de l'exonération de l'IR pendant 4 ans, au cas où l'activité exercé dans le cadre de la nouvelle entreprise est la même que l'activité exercée dans le cadre du « bureau d'études »

Cas des bénéfices exceptionnels

L'exonération est accordée pour une période de 4 ans à partir de la date d'entrée en activité effective et concerne tous les bénéfices réalisés à savoir les bénéfices provenant de l'activité principale de l'entreprise ainsi que les bénéfices exceptionnels y rattachés, et ce, sans que le minimum d'impôt, prévu par les articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, soit exigible.

Cas des sociétés de commerce international

Dans une prise de position (180) du 15 janvier 2019, la DGELF a précisé qu'une société de commerce international totalement exportatrice constituée en 2018 et ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement ne peut bénéficier de l'exonération de l'IS pendant 4 ans, et ce, étant donné que l'activité du commerce et exclue du bénéfice des avantages.

§ 4. Exemples d'illustration

Monsieur Khalil, médecin de formation, a entamé son plan d'affaire pour la constitution d'une clinique pluridisciplinaire sise au Berges du Lac (Tunis) avec plusieurs autres médecins. En sa qualité de promoteur, il a obtenu l'attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès de l'API en date du 10 février 2018 et la constitution juridique de la société a été effectuée le 25 décembre 2018.

Ladite clinique ne peut bénéficier de l'exonération des 4 ans de l'impôt sur les sociétés que si la date d'entrée en activité effective n'excède pas le délai de deux ans à partir de la date de la déclaration de l'investissement de création ; c'est-à-dire avant le 10 février 2020.

Dans la mesure où la clinique est entrée en activité effective courant le mois de septembre 2021 alors elle peut bénéficier de la déduction d'une quote-part de ses bénéfices provenant de l'exploitation des quatre premières années d'activité, ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale et selon les mêmes conditions, fixée comme suit :

- 100% pour la première année (année 2021),
- 75% pour la deuxième année (année 2022),
- 50% pour la troisième année (année 2023),
- 25% pour la quatrième année (année 2024).

En raison des difficultés financières enregistrées courant l'année 2022 suite à l'expiration de la période de grâce de remboursement des crédits bancaires, la clinique n'a pas pu honorer ses engagements avec les administrations publiques et elle n'a pas procéder au dépôt des déclarations fiscales mensuelles du mois de décembre 2022 et ultérieurs et de la déclaration CNSS du dernier trimestre de l'année 2022.

A ce titre, la clinique ne pourra bénéficier de la déduction des 75% des bénéfices provenant de l'exploitation au titre de l'année 2022 qu'après la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale et le dépôt de toutes les déclarations fiscales échues et non prescrites.²⁴

²⁴ Les avantages fiscaux ne peuvent être octroyés qu'aux personnes qui ont déposé toutes leurs déclarations fiscales échues et non prescrites ou à celles qui sont redevables de dettes fiscales au profit de l'Etat ayant fait l'objet d'échéancier de recouvrement par le receveur des finances. (Article 111, Code des Droits et Procédures Fiscaux)



Section 3. Régime totalement exportateur

§ 1. Définition

Sont considérées opérations d'exportation :

- la vente de produits et de marchandises **produits localement**, la prestation de services à l'étranger et la réalisation de services en Tunisie dont l'utilisation sera à **l'étranger**,
- la vente de marchandises et de produits des entreprises exerçant dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche, de l'industrie et de l'artisanat aux entreprises totalement exportatrices, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévues par la loi n°92-81 du 3 août 1992 et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices prévues par la loi n°94-42 du 7 mars 1994,
- la vente de marchandises, de produits et d'équipements des sociétés de commerce international, prévues par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994, aux entreprises totalement exportatrices, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices prévues par ladite loi n°94-42,
- les **prestations de services** aux entreprises totalement exportatrices, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices susvisées, dans le **cadre des opérations de sous-traitance** ou **dans le cadre de services liés directement à la production**, fixés par le décret gouvernemental n° 2017-418 du 10 avril 2017, à l'exception des services de gardiennage, de jardinage, de nettoyage et des services financiers, administratifs et juridiques.

La liste des services liés directement à la production concernés par la définition des opérations d'exportation :

- les services logistiques (*): opérations relatives au groupement, au stockage et à la livraison de marchandises ainsi que toutes les activités se rapportant au transport, au chargement, au déchargement, à l'emballage, au montage, au contrôle de la qualité et au suivi de la clientèle,
- o la conception et le développement des logiciels liés à la production,
- la conception technique des produits,
- o le contrôle technique de la qualité des produits,
- les analyses et essais de laboratoires et techniques des produits en vue de leur certification selon les normes internationales,
- l'étiquetage des produits.

(*) L'administration fiscale a précisé que pour l'octroi de l'avantage fiscal en ce qui concerne les services logistiques, tous les services en question doivent être fournis concomitamment.²⁵

Sont exclues de ces dispositions (export direct et indirect), les entreprises qui réalisent des services financiers, des opérations de location d'immeubles, des ventes de carburants, d'eau, d'énergie et des produits des mines et des carrières.

Les entreprises commerciales ne peuvent pas bénéficier du régime de faveur lié à l'**exportation indirecte** de marchandises et de produits ; seule les sociétés de commerce international exerçant dans le cadre de la loi n° 94-42 du 7 mars 1994 sont éligibles. Toutefois, elles demeurent éligibles à l'avantage de l'exportation directe à condition que les produits et de marchandises soient produits localement.

²⁵ Note commune 24/2017



§ 2. Qualité totalement exportateur

Sont considérées entreprises totalement exportatrices, les entreprises qui procèdent à la vente de la totalité de leurs marchandises ou de leurs produits ou rendent la totalité de leurs services à l'exportation (directe ou indirecte).

L'octroi de la qualité de totalement exportateur est subordonné au respect des conditions suivantes :

 le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité.

Sur cette base, l'entreprise qui réalise des investissements avant le dépôt de déclaration d'investissement ne peut pas bénéficier des avantages fiscaux au titre des revenus et bénéfices provenant de l'exportation.

- la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un minimum de fonds propres conformément à la législation et à la réglementation en vigueur,

Conformément à l'article 7 du décret gouvernemental n°2017-389 du 09 mars 2017, le minimum de fonds propres est fixé à **30% du coût de l'investissement**. Ce taux est réduit à 10% pour les investissements agricoles de la catégorie "A" telle que définie par ledit décret gouvernemental.

- la présentation d'une attestation d'adhésion aux caisses sociales lors de la phase de création ou la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale dans les autres cas.

L'entreprise doit recruter au moins un salarié pour pouvoir d'affilier à la CNSS pour bénéficier du régime totalement exportateur lors de la constitution. Ultérieurement, l'entreprise totalement exportatrice est tenue de présenter une attestation de paiement ou une attestation de règlement de litige délivrée par la CNSS depuis un mois au plus tard.

§ 3. Vente sur le marché local

Les entreprises totalement exportatrices peuvent écouler sur le marché local une partie de leur production ou la prestation d'une partie de leurs services, et ce, dans une limite de 30% de :

- leur chiffre d'affaires à l'exportation en appliquant le prix départ usine, réalisé durant l'**année** civile précédente pour les entreprises industrielles,
- leur chiffre d'affaires à l'exportation réalisé durant l'**année civile précédente** pour les entreprises opérant dans le secteur des services,
- la quantité de leur production réalisée durant l'année civile précédente à condition d'en exporter 70% au moins pour les entreprises agricoles, les entreprises de pêche et les entreprises d'aquaculture.

Les entreprises totalement exportatrices nouvellement créées ou nouvellement entrées en activité effective peuvent vendre une partie de leur production calculée sur la base de leur chiffre d'affaires à l'exportation réalisé dès le début de son activité pour les entreprises industrielles et celles opérant dans le secteur des services ou sur la base de la quantité de la production réalisée dès le début de son activité, selon le cas pour les entreprises agricoles, les entreprises de pêche et les entreprises d'aquaculture.

Pour les nouvelles entreprises, le taux de 30% est calculé sur la base de leur chiffre d'affaires à l'export réalisé depuis l'entrée en production effective ou sur la base de la quantité de la production réalisée dès le début de son activité pour les entreprises agricoles, de pêche et d'aquaculture, et ce, **sous réserve des dispositions relative aux sociétés de commerce international**.

N'est pas pris en considération pour le calcul du taux de 30% susvisé, le chiffre d'affaires provenant de la prestation de services ou de la réalisation de ventes dans le cadre d'appels d'offres internationaux relatifs à des marchés publics ou de ventes des déchets aux entreprises autorisées par le ministère chargé de l'environnement à exercer les activités de valorisation, de recyclage et de traitement.



Ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, les revenus ou les bénéfices provenant des ventes des déchets susvisées.

Les procédures de la réalisation des ventes et de la prestation des services sur le marché local par les entreprises totalement exportatrices sont fixées par le décret gouvernemental n° 2018-11 du 10 janvier 2018.

Les ventes et les prestations de services réalisées localement par les entreprises totalement exportatrices, sont soumises aux procédures et à la réglementation du commerce extérieur et de change en vigueur et au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, du droit de consommation et des autres impôts et taxes dus sur le chiffre d'affaires, conformément à la législation fiscale en vigueur selon le régime intérieur.

Lesdites ventes sont également soumises au paiement des droits et impôts dus à l'importation au titre des matières importées entrant dans leur production à la date de leur mise à la consommation. Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas aux produits agricoles et de pêche commercialisés localement.

Ces dispositions ne s'appliquent pas également aux ventes des entreprises totalement exportatrices de leurs déchets aux entreprises autorisées par le ministère chargé de l'environnement pour l'exercice des activités de valorisation, de recyclage et de traitement.

§ 4. Régime douanier et de change

Les entreprises totalement exportatrices sont soumises au contrôle douanier et au régime de la zone franche prévu par le code de douane.

Les entreprises totalement exportatrices peuvent importer les matières nécessaires à leur production à condition de les déclarer auprès des services de la douane. Cette déclaration tient lieu d'acquis en caution.

Les entreprises totalement exportatrices sont considérées non résidentes lorsque leur capital est détenu par des non résidents tunisiens ou étrangers au moyen d'une importation de devises convertibles au moins égale à 66% du capital.²⁶

§ 5. Personnel étranger

Les cadres étrangers recrutés par les entreprises totalement exportatrices, conformément aux dispositions de la loi de l'investissement, ainsi que les investisseurs ou leurs mandataires étrangers chargés de la gestion desdites entreprises peuvent bénéficier des avantages suivants :

- Le paiement d'un impôt forfaitaire sur le revenu au taux de 20% du salaire brut,
- L'exonération des droits et taxes dus à l'importation ou à l'acquisition locale des effets personnels et d'une voiture de tourisme pour chaque personne. Cet avantage fiscal est accordé dans la limite maximale de 10 voitures de tourisme pour chaque entreprise.

La cession de la voiture de tourisme et des effets objet de l'exonération est soumise à la réglementation du commerce extérieur et au paiement des droits et taxes dus à la date de la cession sur la base de la valeur de la voiture de tourisme et des effets à cette date.

Toutefois, en cas de paiement de l'impôt conformément au barème, le personnel peut déposer des déclarations rectificatives qui comportent le paiement de la contribution forfaitaire susvisée, le trop perçu dégagé peut faire l'objet d'une demande de restitution.

²⁶ Une **fiche d'investissement** est exigée pour chaque investissement en devises réalisé en Tunisie conformément à la législation et à la réglementation en vigueur



§ 6. Régime d'imposition des bénéfices et revenus

❖ Entreprises exportatrices en activité au 31 décembre 2018 et dont les revenus ou les bénéfices provenant de l'exploitation ont bénéficié des avantages fiscaux au titre de l'exportation et ce jusqu'au 31 décembre 2020

a. Définition des opérations d'exportation

Sont considérées opérations d'exportation :

- la vente de produits et de marchandises **produits localement**, la prestation de services à l'étranger et les services rendus en Tunisie et utilisés à l'étranger,
- la vente de marchandises et de produits des entreprises exerçant dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche, des industries manufacturières et de l'artisanat aux entreprises totalement exportatrices telles que définies ci-dessus, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques, et ce, à condition que ces marchandises et produits constituent une composante du produit final destiné à l'exportation et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices.
- les prestations de services aux entreprises totalement exportatrices telles que définies cidessus, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices, dans le cadre des **opérations de soustraitance** et **exerçant dans le même secteur** ou dans le cadre de **services liés directement** à la production suivants : (liste limitative)
 - les services logistiques : opérations relatives au groupement, au stockage et à la livraison de marchandises ainsi que toutes les activités se rapportant au transport, au chargement, au déchargement, à l'emballage, au montage, au contrôle de la qualité et au suivi de la clientèle,
 - la conception et le développement des logiciels liés à la production,
 - la conception technique des produits,
 - le contrôle technique de la qualité des produits,
 - les analyses et essais de laboratoires et techniques des produits en vue de leur certification selon les normes internationales.
 - l'étiquetage des produits.

Sont expressément exclus de l'exportation indirecte les services de gardiennage, de jardinage, de nettoyage et des services administratifs, financiers et juridiques.

Ne sont pas considérés opérations d'exportation (direct et indirect) les services financiers, les opérations de location d'immeubles, les ventes de carburants, d'eau, d'énergie et des produits des mines et des carrières.

La nouvelle définition de l'exportation, mentionnée ci-dessus, n'a pas d'effet sur le régime d'imposition (IRPP & IS) des entreprises exportatrices en activité au 31 décembre 2018 et dont les revenus ou les bénéfices provenant de l'exploitation ont bénéficié des avantages fiscaux au titre de l'exportation. La nouvelle définition est retenue pour distinguer entre le régime d'investissement (partiellement ou totalement exportateur).

b. Régime d'imposition

Après l'expiration de période de déduction totale des bénéfices et revenus provenant de l'exportation de 10 ans accordée aux entreprises qui réalisent la première opération d'exportation (i) avant le 31 décembre 2013 pour les entreprises régies par le droit commun (code IRPP-IS sans agrément) ou (ii) avant le 31 décembre 2014 pour les entreprises disposant d'une déclaration d'investissement datée de 2013 et antérieur, les bénéfices et revenus provenant de l'exportation sont soumis à l'impôt comme suit :



- Personnes physiques : Nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu, les deux tiers des revenus provenant de l'exportation, telle que définie ci-dessus ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale et selon les mêmes conditions.
- **Personnes morales**: Les bénéfices provenant des opérations d'exportation telles que définies ci-dessus sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%. (Cf conséquence en matière de minimum d'impôt et de retenue à la source)

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.

Nouveauté de la loi de finances 2019

Dans le cadre des engagements pris par la Tunisie pour sortir de la liste noire de l'Union européenne des paradis fiscaux, la Tunisie a entamé une réforme historique en vue d'une harmonisation entre le régime d'imposition On-shore & Off-shore et a écarté ainsi le régime de faveur lié à l'exportation.

Le régime d'imposition de faveur de l'exportation, (i) dans le cadre du droit commun ou (ii) dans le cadre du code de prestation des services financiers aux non résidents ou (iii) dans le cadre de la loi n°92-81 du 03 août 1992, portant création des parcs d'activités économiques, a été abrogé par l'article 37 de la loi de finances 2019 avec date d'effet le 1^{er} janvier 2019.

Toutefois, l'article 41 de la loi de finances 2019 a prévu des mesures transitoires pour les entreprises exportatrices en activité au 31 décembre 2018 et dont les revenus ou les bénéfices provenant de l'exploitation ont bénéficié des avantages fiscaux au titre de l'export qui continuent de bénéficier desdits avantages jusqu'au 31 décembre 2020 conformément à la législation en vigueur au 31 décembre 2018.

Pour les entreprises créées à partir du 1er janvier 2019, elles ne bénéficieront d'aucun avantage en matière d'exportation. Toutefois, elles peuvent se prévaloir du régime plus avantageux accordé aux entreprises nouvellement créées.

À partir de 2021, les bénéfices provenant des opérations d'exportation seront soumis à l'impôt sur les sociétés au taux général de 25%. Ce taux est réduit à 20% pour les bénéfices provenant de l'activité principale ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité et selon les mêmes conditions, et ce, pour les sociétés dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ne dépasse pas :

- 1 million de dinars pour les activités de transformation et les activités d'achat en vue de la revente ;
- 500 mille dinars pour les activités de services et les professions non commerciales.

A ce titre, les régimes analogues à l'exportation prévus dans les textes spéciaux ont été touchés par la réforme, et ce pour les bénéfices et revenus réalisés à partir du 1^{er} janvier 2021 à déclarer 2022. A ce titre :

- L'ensemble des opérations réalisées par les sociétés de commerce international exerçant conformément aux dispositions de la loi n° 94-42 du 7 mars 1994, ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale, seront soumises à l'IS au taux de 13,5% au lieu de 10% pour le bénéfice export et 25% (ou 20% le cas échéant) pour le bénéfice local.
- Les entreprises installées dans les parcs d'activités économiques prévus par la loi n°92-81 du 3 août 1992 seront soumises à l'IS au taux 25% (ou 20% le cas échéant) au lieu de 10%.
- Les opérations qualifiées d'exportation pour les sociétés de services exerçant dans le cadre du code hydrocarbures seront soumises à l'IS au taux de 13,5% au lieu de 10% ;
- Les prestataires des services financiers non-résidents exerçant dans le cadre du code de prestation des services financiers, seront soumis à l'IS au taux de 35% au lieu de 10%.



Toutefois, aucun changement n'a été apporté pour les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non-résidents prévus par la loi n° 2001-94 du 7 août 2001 qui continuent de bénéficier de la déduction totale des bénéfices provenant de l'activité sans que l'impôt dû soit inférieur à 10% du bénéfice global soumis à l'impôt compte non tenu de la déduction.

Le taux de l'impôt sur les sociétés est réduit à 13,5% pour les bénéfices des personnes morales (ou déduction de de la moitié (1/2) des revenus pour les personnes physiques), réalisés à partir du 1^{er} janvier 2021 à déclarer en 2022, provenant de l'activité principale des **secteurs stratégiques** ainsi que les bénéfices exceptionnels visés au paragraphe I bis de l'article 11 du Code IRPP & IS et selon les mêmes conditions.²⁷

§ 7. En matière de taxe sur la valeur ajoutée et de droit de consommation

Les entreprises totalement exportatrices bénéficient du régime suspensif de la taxe sur la valeur ajoutée pour les opérations d'importation et d'acquisition locale de matières, produits et équipements, de prestations de services et d'immeubles nécessaires à leur activité et ce, s'ils ne sont pas exclus du droit à déduction.

Les entreprises totalement exportatrices bénéficient, également, de la suspension des droits et taxes dus au titre des acquisitions des voitures utilitaires et des immeubles nécessaires à l'activité, et ce, sur la base des attestations ponctuelles délivrées par le service fiscal compétent.

Il y a lieu à signaler que les entreprises totalement exportatrices telles que définies par la législation en vigueur avant le 1er avril 2017 et qui ne répondent pas à la définition des entreprises totalement exportatrices doivent restituer au service fiscal compétent les attestations de suspension des droits et taxes et les bons de commande et régulariser la situation fiscale des acquisitions effectuées en vertu de ces attestations à partir du 1er avril 2017.

§ 8. En matière des autres impôts et taxes

Les entreprises totalement exportatrices bénéficient de l'exonération de :

- la contribution au fonds de promotion des logements pour les salariés,
- la taxe de formation professionnelle,
- la taxe compensatrice sur le ciment due sur les quantités exportées,
- la taxe au profit du fonds de soutien et de développement du ciment due sur les quantités exportées,
- la taxe sur la tomate destinée à la transformation au titre des quantités de concentré de tomates exportées,

- Industries électroniques, électriques et mécaniques ;
- Industries automobiles, aéronautiques, maritimes et ferroviaires et leurs composantes ;
- Industries des câbles ;
- Industrie des produits plastiques ;
- Industries pharmaceutiques, équipements et matériel médicaux ;
- Industries du textile, de l'habillement, du cuir et de la chaussure ;
- Industries alimentaires ;
- Conditionnement et emballage de produits ;
- Centres d'appels ;
- Services d'innovation en technologie informatique, le développement des logiciels et le traitement des données ;
- Prestation des services logistiques d'une manière concomitante. La liste desdits services est fixée par un décret gouvernemental ;
- Sociétés de commerce international exerçant conformément à la législation les régissant ;
- Opérations d'exportation réalisées par les sociétés de services régies par le code hydrocarbures, à savoir les ventes et les prestations de services réalisées à l'étranger par les sociétés de services dans le secteur des hydrocarbures établies en Tunisie ainsi que les ventes et les prestations de services réalisées en Tunisie et dont l'utilisation est destinée à l'étranger.

²⁷ Les secteurs stratégiques sont :



- la taxe unique sur les assurances au titre des contrats d'assurance conclus avec les sociétés d'assurance nécessaires pour l'activité d'exportation totale.
- la taxe sur la vente de maïs et soja due au profit du fonds de développement de la compétitivité dans le secteur de l'agriculture et de la pêche,
- la taxe sur les services et les produits des industries du cuir, des chaussures, du textile, de l'emballage, des matériaux de construction de la céramique et du verre et de la taxe sur les conserves alimentaires dues au profit du fonds de développement de la compétitivité dans les secteurs industriel, de services et de l'artisanat,
- la taxe sur les produits de la pêche, la taxe sur les fruits et légumes et la taxe sur les viandes dues au profit du fonds de développement de la compétitivité dans le secteur de l'agriculture et de la pêche,
- la taxe pour la protection de l'environnement due au profit du fonds de dépollution au titre des produits exportés,
- la taxe due sur les lampes et tubes non économiseurs d'énergie et la taxe due sur les appareils pour le conditionnement de l'air au profit du fonds de la transition énergétique au titre des produits exportés.
- La taxe d'encouragement à la création due au profit du fonds d'encouragement à la création littéraire et artistique au titre des produits exportés.

§ 9. En matière des droits d'enregistrement

Sont exonérés des droits d'enregistrement, les contrats et les écrits des entreprises totalement exportatrices telles que sus-définies relatifs à leur activité en Tunisie et qui sont **obligatoirement** soumis à la formalité de l'enregistrement.

Aussi, les factures relatives aux opérations d'exportation demeurent exonérées du droit de timbre dû.

§ 10. Doctrines administratives

Décompte de la période d'exonération totale pour une société totalement exportatrice et application de l'IS au taux de 10%

Dans une prise de position (1405) du 16 mai 2018, la DGELF a rappelé que la période de déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation est décomptée à partir de la première opération d'exportation.

Après expiration de la période de déduction totale, la quote-part des bénéfices provenant de l'exportation qui est soumise à l'IS au taux de 10% est déterminée compte tenu du nombre de jours restant dans l'année à compter de la date d'expiration de la période d'exonération totale

 Mesures transitoires au profit des entreprises totalement exportatrices en activité au 1er avril 2017

Dans une prise de position (1252) du 7 mai 2018, la DGELF a précisé qu'une société créée en 2012 dont la période de déduction totale n'a pas encore expiré, peut continuer à bénéficier de la déduction totale des bénéfices provenant des opérations d'exportation dans le cas où ces opérations **répondent** à la définition de l'exportation au sens de la nouvelle législation telle que prévue par la loi n° 2017-8 du 14 février 2017, et ce, jusqu'à l'expiration de la période qui lui est impartie à cet effet.

 Modalités de ventilation des résultats partiellement déductibles provenant d'opérations d'exportation

Dans une prise de position (578) du 26 mars 2015, la DGELF a apporté des précisions suivantes :

1- Modalités de liquidation de l'impôt sur les bénéfices provenant de l'export et des investissements d'extension réalisés par une société dont la période de déduction totale des revenus et bénéfices a expiré



Les sociétés dont la période de déduction totale des bénéfices et revenus provenant de l'exportation a expiré le 31 décembre 2013 sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% au titre des bénéfices provenant de l'exportation, réalisées à compter du 1er janvier 2014.

Toutefois, les bénéfices provenant de l'exportation faisant suite à un investissement d'extension ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement avant le 1er janvier 2014 ouvrent droit à déduction, à condition de réaliser la première opération d'exportation avant la fin de l'année 2014. Pour ce faire, ladite société peut s'adonner à la tenue d'une comptabilité analytique permettant la détermination des bénéfices provenant de l'exportation et résultant de l'opération d'extension.

A défaut de tenue de comptabilité analytique, la quote-part des bénéfices provenant de l'extension ouvrant droit à la déduction pendant 10 ans correspondant au pourcentage résultant du rapport entre du rapport entre le montant de l'investissement d'extension et le montant total de l'investissement y compris les investissements d'extension.

2- Modalités de détermination des bénéfices additionnels provenant d'un investissement d'extension réalisé par une société dont la période de déduction totale des revenus et bénéfices provenant de l'exportation n'a pas encore expiré

Les bénéfices réalisés par les sociétés dont la période de déduction totale des revenus et bénéfices provenant de l'exportation au titre de l'investissement initial n'a pas encore expiré ouvrent droit à déduction jusqu'à la fin de la période de dix ans qui leur est impartie.

En revanche, les bénéfices provenant de l'exportation faisant suite à une opération d'extension objet d'une déclaration d'investissement déposée au cours de l'exercice 2014 sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%.

Pour distinguer entre les bénéfices provenant de l'investissement initial ouvrant droit à la déduction totale et les bénéfices provenant de l'extension, ladite société peut s'adonner à la tenue d'une comptabilité analytique.

A défaut de tenue de comptabilité analytique, la quote-part des bénéfices provenant de l'extension correspondant au pourcentage résultant du rapport entre le montant de l'investissement d'extension et le montant total de l'investissement y compris les investissements d'extension.

❖ Perte de statut totalement exportateur en raison du changement de concept d'exportation indirecte

Dans une prise de position (12) du 3 janvier 2018, la DGI a précisé que le transport de phosphates ne répond plus à la définition de l'exportation indirecte et de ce fait, les sociétés de transport de phosphates sont déclassées et perdent leur qualité d'entreprises totalement exportatrices. En revanche, elles continuent de bénéficier du régime des achats de biens et services en suspension de TVA en raison du fait qu'elles réalisent plus de 50% de leurs chiffres d'affaires en suspension de TVA.

* Régime en matière d'impôts directs et de TVA applicable à la vente d'équipements de production au profit d'une société totalement exportatrice (Mesures transitoires)

Dans une prise de position (2395) du 4 septembre 2018, la DGELF a précisé que la vente d'équipements de production au profit d'une entreprise totalement exportatrice ne constitue pas une opération d'exportation au sens de la législation fiscale en vigueur dès lors que lesdits équipements ne constituent pas une composante du produit final destiné à l'exportation. Par conséquent, les bénéfices provenant de ladite vente d'équipements restent soumis à l'IS et à la retenue à la source conformément au droit commun.

Concernant la TVA, la DGELF a précisé que la société acquéreuse peut bénéficier du régime suspensif de la TVA au titre de l'acquisition desdits équipements sous réserve de satisfaire à la définition des entreprises totalement exportatrices et de présenter une attestation de suspension de la taxe sur la valeur ajoutée délivrée à cet effet par les services fiscaux compétents.



 Exportation indirecte: Régime applicable aux opérations de sous-traitance de services informatiques pour le compte d'une société totalement exportatrice (Régime demeurant applicable jusqu'au 31 décembre 2020)

Dans une prise de position (1710) du 22 juin 2018, la DGELF a précisé le régime applicable aux bénéfices provenant d'opérations d'exportation réalisées par une société de développement de programmes informatiques totalement exportatrice.

I/ En matière d'impôts directs Les opérations de développement de programmes informatiques dans le cadre d'opérations de sous-traitance pour le compte de sociétés totalement exportatrices spécialisées dans le développement des programmes informatiques sont considérées opérations d'exportations et bénéficient, par conséquent, du régime d'avantages bénéficiant à l'export tel que prévu par l'article 67 du code de l'IRPP et de l'IS et ce, jusqu'au 31 décembre 2020.

II/ En matière de TVA La société du cas d'espèce peut bénéficier du régime suspensif de TVA au titre de ses acquisitions locales de produits et services donnant droit à déduction si elle réalise un chiffre d'affaires provenant des exportations ou de ventes en suspension de TVA dépassant 50% de son chiffre d'affaires global.

III/ En matière de TCL La TCL est due au taux de 0,1% du chiffre d'affaires provenant des opérations d'exportation, sans que ladite taxe ne puisse être inférieure à un minimum égal à la taxe sur les immeubles bâtis.

 Conditions pour l'enregistrement gratis d'un contrat de mutation d'un bien immeuble au profit d'une société totalement exportatrice

Dans une prise de position (1390) du 14 septembre 2012, la DGELF a précisé que les entreprises totalement exportatrices sont dispensées du paiement des droits d'enregistrement exigibles au titre des contrats de mutation de propriété de biens immeubles conclus dans le cadre de leurs activités en Tunisie.

Le bénéfice de l'enregistrement gratis est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- La présentation, à l'appui du contrat de mutation de propriété du bien immeuble, d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement **datée antérieurement** à l'acquisition et mentionnant la valeur de l'investissement, qui doit être supérieure ou égale au montant du bien immeuble objet de l'acquisition.
- Le bien immeuble doit être en relation avec l'activité de la société et donc affecté à l'exploitation.

Sur cette base, la DGELF a précisé, pour le cas précis, qu'en dépit de la non-conformité entre le prix mentionné au niveau de la déclaration d'investissement et le prix d'acquisition du bien immeuble, le contrat d'acquisition peut être enregistré gratis, et ce, sous réserve de la présentation d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement rectificative mentionnant le prix du bien figurant dans l'acte d'acquisition. Ledit acte demeure soumis au droit d'immatriculation foncière au taux de 1% du prix d'acquisition.

 Retenue à la source au titre des honoraires, commissions, courtages et services payés par une entreprise totalement exportatrice

Dans une prise de position (509) du 23 février 2017, la DGELF a apporté des éclaircissements concernant la retenue à la source au titre des honoraires, des commissions et des services rendus au profit d'entreprises totalement exportatrices :

1/ Entreprises dont la période de déduction totale n'a pas expiré

La retenue à la source n'est pas exigible sur les montants payés par les entreprises totalement exportatrices au sens de la législation en vigueur, dans le cadre d'opérations relevant de la définition de l'exportation, au profit de leurs fournisseurs et prestataires de services et ce, durant la période de déductibilité totale des revenus et bénéfices provenant de l'export, et ce, sur présentation par le



bénéficiaire d'une attestation de dispense de la retenue à la source délivrée à cet effet par les services des impôts compétents.

2/ Entreprises ayant achevé leur période de déduction totale

Les montants payés par les entreprises totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur dans le cadre d'opérations relevant de la définition de l'export sont soumis à la retenue à la source au taux de :

- 0,5% au titre de l'acquisition de marchandises, de matériel, d'équipements et de services se rapportant à des opérations d'exportation.
- 2,5% au titre des loyers, honoraires, commissions, courtages et rémunérations des activités non commerciales quelle que soit leur désignation, payés dans le cadre d'opérations d'exportation.

Etant toutefois précisé que l'application du taux de 2,5% au titre des loyers se limite aux montants payés en contrepartie des loyers d'immeubles par les sociétés implantées dans les parcs d'activités économiques.

De même, l'application du même taux réduit précité se limite aux montants payés au titre des commissions et courtages sur les montants payés aux sociétés de commerce international totalement exportatrices régies par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994.

Sort de la TVA sur voiture de tourisme acquise par une société totalement exportatrice

Dans une prise de position (326) du 3 mars 2010, la DGI précisé que les voitures de tourisme servant au transport de personnes autres que celles objet de l'exploitation ainsi que la location de voitures de tourisme et tous frais engagés pour assurer leur marche et leur entretien n'ouvrent pas droit à déduction.

Sur cette base, l'acquisition d'une voiture de tourisme par une société totalement exportatrice ne peut en aucun cas donner lieu au bénéfice de la suspension de la TVA qui constitue, de ce fait, un élément du coût de la voiture.

Régime d'imposition des bénéfices exceptionnels non liés à l'activité réalisés par les entreprises totalement exportatrices

Dans une prise de position (43) du 12 janvier 2000, la DGELF précise que l'avantage des entreprises totalement exportatrices se limite aux bénéfices provenant de l'exportation et ne couvre pas les bénéfices et revenus exceptionnels non liés à l'activité.

Ainsi, les gains exceptionnels non liés à l'activité réalisés par une société totalement exportatrice sont traités selon les règles suivantes :

- 1- Dans le cas où la société est bénéficiaire avant gains exceptionnels non liés à l'activité : les gains exceptionnels non liés à l'activité sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 25% pour la totalité de leur montant.
- 2- Dans le cas où la société est globalement bénéficiaire mais pour un montant inférieur au montant des gains exceptionnels non liés à l'activité : l'impôt est dû au taux de 25% sur le montant du bénéfice total correspondant à une partie du montant des gains exceptionnels non liés à l'activité.
- 3- Dans le cas où la société dégage un résultat déficitaire malgré les gains exceptionnels non liés à l'activité : aucune imposition n'est due. Seul, le minimum d'impôt du chiffre d'affaires est dû.



§ 11. Exemple d'illustration

Exemple 1: La société **InFirst Furnitures** est une entreprise industrielle partiellement exportatrice de fabrication de meubles constituée en 2005, disposant d'une attestation d'entrée en activité en date du 1^{er} mars 2007 et qui a réalisé la première opération d'exportation le 1 juin 2008.

En 2018, ladite société a réalisé un chiffre d'affaires de 10 000 000 Dinars HT²⁸ détaillé comme suit :

Vente sur le marché local pour des sociétés de distribution (gros)	1 500 000
Vente aux entreprises industrielles totalement exportatrices sur présentation d'un Bon de commande visé et d'une attestation d'achat en suspension de TVA	
Ventes aux sociétés de commerce international totalement exportatrices sur présentation d'un Bon de commande visé et d'une attestation d'achat en suspension	1 000 000
Vente directe à l'étranger	5 000 000

L'exercice comptable de l'année 2018 s'est soldé par un résultat comptable déficitaire avant Impôt (IS et CSS) de -105 000 Dinars. La balance générale fait apparaître les informations suivantes :

Compte	Désignation	Débit	Crédit
624	Transport de personnel (bus)	20 000	
634	Différence de règlement clients	80 000	
636	Pénalité client sur livraison tardive (marché local)	50 000	
653	Moins value sur actions cotées en bourse de Tunis (a)	10 000	
655	Pertes de changes (b)	130 000	
665	Prise en charge d'impôt fournisseur étranger de services	30 000	
681	Dotation aux amortissements Goodwill	200 000	
682	Dotation aux amortissements des immobilisations (c)	800 000	
684	Dotation aux provisions sur clients (d)	300 000	
732	Revenus des immeubles (location) (e)		70 000
736	Plus value sur cession d'immobilisations (f)		5 000
739	Quote-part subvention d'investissement		18 000
751	Intérêt des dépôts en devises		10 000
755	Gains de change (g)		85 000
780	Reprise sur provision (h)		45 000

- (a) Les actions ont été acquises courant l'année 2015.
- (b) Dont 70 000 Dinars au titre de l'actualisation des dettes et créances au 31 décembre 2018.
- (c) Dont 50 000 Dinars au titre d'un local industriel donné en location.
- (d) Seulement 270 000 Dinars sont rattachés à des créances ayant fait l'objet d'une action en justice.
- (e) Produit de la location du local industriel précité au profit d'une société totalement exportatrice non résidente.
- (f) Il s'agit d'une voiture de tourisme cédée à une société totalement exportatrice dans le secteur du textile.
- (g) Dont 30 000 Dinars au titre de l'actualisation des dettes et créances au 31 décembre 2018.
- (h) En 2017, la société comptabilisé une provision sur un client douteux ayant fait l'objet d'une action en justice pour la somme de 60 000 dinars. Ladite dotation aux provisions n'a pas pu être déduite fiscalement en raison du résultat fiscal déficitaire de l'année 2017. En 2018, ledit client a payé une quote-part de sa dette à hauteur de 45 000 dinars et la société a comptabilisé une reprise sur provision à due concurrence.

²⁸ L'activité de la société est soumise à la TVA au taux de 19% et au FODEC au taux de 1% au titre de sa production.



A noter que la société InFirst Furnitures a enregistré une perte fiscale au cours de l'exercice 2017 de 150 000 Dinars dont 65 000 Dinars d'amortissements réputés différés en périodes déficitaires.

Question : Déterminer le montant des impôts exigibles au titre de l'année 2018.

Résultat comptable avant impôt	-105 000
A réintégrer	
Différence de règlement clients	80 000
Pertes de changes non matérialisées	70 000
Prise en charge d'impôt fournisseur étranger de services	30 000
Dotation aux amortissements Goodwill	200 000
Dotation aux provisions sur clients	300 000
Total réintégration	680 000
A déduire (produit famille 1)	
Gains de change	-30 000
Reprise sur provision	-45 000
Total Déduction (1)	-75 000
Résultat fiscal 1	500 000
Limite de déduction des provisions : 250 000 DT	
Montant de la provision déductible : 270 000 DT	
Dotation aux provisions à déduire (Etat joint à la déclaration d'impôt)	- 250 000
Reste à reporter pour les années ultérieures 20 000 DT	
Résultat fiscal 2	250 000
Déduction des déficits fiscaux	
Réintégration de l'amortissement de l'exercice 2018	800 000
Déduction des pertes fiscales (Exercice 2017)	-85 000
Déduction de l'amortissement de l'exercice 2018	-800 000
Déduction des amortissements différés	- 65 000
Résultat fiscal 3	100 000
Intérêt des dépôts en devises	-10 000
Résultat fiscal 4	90 000
Identification des gains exceptionnels non rattachés à l'activité	
Revenus des immeubles (Produits de location - charges d'amortissement)	20 000
Résultat fiscal provenant de l'activité (local et export)	70 000
Bénéfices export provenant de l'activité (60%) (1 MDT + 5 MDT)/10 MDT x 70 000 DT	42 000
Bénéfice local provenant de l'activité (70 000 DT - 42 000 DT)	28 000
Déduction des bénéfices provenant de l'exportation (5 mois) 42 000 DT x 5/12	-17 500
Bénéfice export imposable (42 000 DT - 17 500 DT)	24 500
Bénéfice local imposable (y compris les gains exceptionnels)	48 000



Calcul de l'IS	Base 10%	Base 25%	Total
Bénéfices avant déduction	42 000	48 000	90 000
Déduction des bénéfices provenant de l'activité	-17 500	-	-17 500
Déduction pour réinvestissement financier	-	-	-
Bénéfices imposables	24 500	48 000	72 500
Impôt sur les sociétés	2 450	12 000	14 450
Calcul du minimum d'impôt			
Chiffre d'affaires brut TTC	6 000 000	4 807 600	10 807 600
Chiffres d'affaires soumis au minimum d'impôt	3 500 000	4 807 600	8 307 600
Minimum d'impôt	3 500	9 615	13 115
CSS 1%	245	480	725
CSS au titre des bénéfices déduits	200	-	200
Total CSS	445	480	925

Exemple 2 : Reprenons l'exemple n° 1, si on suppose que le montant des revenus de location (gains exceptionnel non lié à l'activité) était de 110 000 dinars, un montant supérieur au résultat fiscal 4 (Montant de 90 000 dinars dans l'exemple n°1), alors l'exploitation est déficitaire et tout le résultat fiscal de l'exercice 2018 provient des gains exceptionnels non lié à l'activité. Dans notre cas, la société ne peut bénéficier d'aucun avantage en matière d'exportation.

Résultat comptable avant impôt			-105 000
Réintégration des charges non déductibles			680 000
Déduction des produits non imposables (famille 1)			-75 000
Résultat fiscal 1			500 000
Déduction des provisions admises en déduction			-250 000
Résultat fiscal 2			250 000
Déduction des reports déficitaires			-150 000
Résultat fiscal 3			100 000
Déduction des produits non imposables (famille 2)			-10 000
Résultat fiscal 4			90 000
Identification des gains exceptionnels non rattachés	à l'activité		
Revenus des immeubles (Produits de location - charges	d'amortissemer	it)	110 000
Résultat fiscal provenant de l'activité (local et expor	t)		-20 000
Calcul de l'IS	Base 10%	Base 25%	Total
Bénéfices imposables	-	90 000	90 000
Impôt sur les sociétés	0	22 500	22 500
Calcul du minimum d'impôt			
Chiffre d'affaires brut TTC	6 000 000	4 807 600	10 807 600
Chiffres d'affaires soumis au minimum d'impôt	3 500 000	4 807 600	8 307 600
Minimum d'impôt	3 500	9 615	13 115
Impôt sur les sociétés dû 2018			22 500



Exemple 3 : Reprenons l'exemple n° 1, si on suppose que le montant des déficits fiscaux provenant des exercices antérieurs était de 1 188 000 dinars ; un montant supérieur au résultat fiscal 2 (Montant de 250 000 dinars dans le présent exemple), alors aucune déduction au titre de l'exportation ne peut être effectuée.

Si on suppose que les pertes fiscales, telles que présentées par la société, sont de 1 188 000 dinars détaillé comme suit :

Année	Déficits reportables	Amortissements différés	Tot	al
2012	8 000	10 000		18 000
2013	130 000	150 000		280 000
2014	255 000	345 000		600 000
2015	50 000	100 000		150 000
2016	-	80 000		80 000
2017	-	60 000		60 000
Total	443 000	745 000		1 188 000
Résultat fisca				250 000
	s déficits fiscaux			
Réintégration d	de l'amortissement de l'exerc	cice 2018		800 000
			Sous total	1 050 000
Déduction de l	a perte fiscale 2013			-130 000
Déduction de l	a perte fiscale 2014			-255 000
Déduction de l	a perte fiscale 2015			-50 000
			Sous total	615 000
Déduction de l	'amortissement de l'exercice	2018		-800 000
Résultat fisca	I 4 (Amortissements différe	és 2018)		-185 000

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 5^{ème} année inclusivement. Ainsi, le déficit de 2012 est reportable uniquement sur les exercices de 2013 à 2017 (5 ans).

Les déficits fiscaux reportables de l'exercice 2018 sont de 930 000 dinars, provenant des amortissements réputés différés en périodes déficitaires, sont indéfiniment reportables et se détaillent comme suit :

Année	Déficits reportables	Amortissements différés	Total
2012		10 000	10 000
2013	-	150 000	280 000
2014	-	345 000	600 000
2015	-	100 000	150 000
2016	-	80 000	80 000
2017	-	60 000	60 000
2018	-	185 000	185 000
Total	0	930 000	930 000

Dans ce cas, la société n'a pas le droit de déduire les intérêts des dépôts en devises de 10 000 dinars ; la déduction des produits exceptionnels non imposables (déduction famille 2)²⁹ ne peut engendrer un déficit fiscal ou l'aggravé.

²⁹ Il s'agit des plus-values de cessions des actions non imposables et des intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles. La structure du tableau de détermination du résultat fiscal est définie dans la note commune 26/2016.



Section 4. Développement régional

§ 1. Liste des zones de développement régional

La liste des zones de développement régional, telle que fixée par le décret gouvernemental n° 2017-389 du 9 mars 2017, regroupe 147 délégations réparties en deux groupes : (Annexe 7)

- Le premier groupe comprend 13 délégations,
- Le deuxième groupe comprend 134 délégations.

Le législateur a accordé plus d'avantages au deuxième groupe des zones de développement régional (plus défavorisées).



§ 2. Liste des activités exceptées du bénéfice des incitations du développement régional

La liste des activités exceptées du bénéfice des incitations du développement régional, telle que fixée par le décret gouvernemental n° 2017-389 du 9 mars 2017, couvre :

- Extraction et mise en vente des matériaux extractives à leur état primaire
- Les services financiers et assurances
- Les opérateurs de communication et les fournisseurs des services d'internet
- Le commerce en détail et de gros
- Les services de restauration, cafés et les services de consommation sur place excepté les restaurants touristiques classés
- La production et la distribution de l'électricité et du gaz et du carburant excepté la production des énergies renouvelables
- La promotion immobilière, les travaux publics et les services liés
- Les services immobiliers et les services de location
- Les services des petits métiers 30
- Les services de coiffure et d'esthétiques
- Le transport
- Les agences de voyage touristiques
- L'agriculture, la pêche et l'aquaculture
- Les métiers libres³¹
- Les services paramédicaux, les pharmacies et les laboratoires d'analyses médicaux
- Les salles des fêtes
- Les industries de boulangerie, de pâtisseries et de confiserie
- L'industrie des différentes épices et le meulage du café
- L'artisanat non structuré (moins de cinq employés)

³⁰ la liste des petits métiers a été fixée par le décret n° 2005-3078 du 29 novembre 2005 fixant la liste des activités de métiers et de l'artisanat et déterminant les activités dont l'exercice nécessite la qualification professionnelle tel que modifié et complété par le décret n° 2009-439 du 16 février 2009.

³¹ il s'agit notamment des comptables, experts comptables, avocats, médecins, médecins dentistes, conseillers quelle que soit leur spécialité, les experts, les ingénieurs, les architectes, les interprètes assermentés, les notaires, les huissiers notaires et les agents d'assurance,



§ 3. Régime d'imposition des bénéfices et revenus provenant de l'activité

Nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont totalement déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, les revenus ou les bénéfices provenant des **investissements directs** (création, extension ou renouvellement) éligibles au développement régional comme suit :

- pendant les **cinq premières** années à partir de la <u>date d'entrée en activité effective</u> pour le **premier groupe** des zones de développement régional,
- pendant les **dix premières** années à partir de la <u>date d'entrée en activité effective</u> pour le **deuxième groupe** des zones de développement régional.

Le bénéfice des avantages fiscaux au titre de l'exploitation est subordonné, pour les investissements susvisés, au respect des conditions suivantes :

- le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur,
- la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un minimum de fonds propres conformément à la législation et à la réglementation en vigueur,
- la production, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une attestation justifiant l'entrée en activité effective délivrée par les services compétents,
- la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale.
- la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.

Lesdites dispositions ne s'appliquent pas aux entreprises créées dans le cadre des opérations de transmission ou suite à la cessation d'activité ou suite à la modification de la forme juridique de l'entreprise et ce pour l'exercice de la même activité relative au même produit ou au même service à l'exception de la transmission des entreprises en difficultés économiques.

Après l'expiration de la période de déduction totale, le régime d'imposition est le suivant :

- **Personne morale** (Société) : Les bénéfices provenant des investissements directs dans les zones de développement régional, ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale sont soumis et selon les mêmes conditions, à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% (à partir de 2018).
- Personne physique (Entreprise individuelle): Nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu, les deux tiers des revenus provenant des investissements directs réalisés dans les zones de développement régional ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale. Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.

§ 4. Réinvestissement financier

Nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont totalement déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, les revenus ou les bénéfices réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des sociétés éligibles au **développement régional**, et ce, dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt.

Le bénéfice des dispositions relatives au dégrèvement financier est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

* Chez le souscripteur

- la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale,
- la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises pour les personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale,



- la production par les bénéficiaires de la déduction, à l'appui de la déclaration de l'impôt d'une attestation de libération du capital souscrit ou de tout autre document équivalent,
- la non cession des actions ou des parts sociales qui ont donné lieu au bénéfice de la déduction, avant la fin des deux années suivant celle de la libération du capital souscrit.
- l'affectation des bénéfices ou des revenus réinvestis dans un compte spécial au passif du bilan non distribuable sauf en cas de cession des actions ou des parts sociales ayant donné lieu au bénéfice de la déduction, et ce, pour les sociétés et les personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale.

Les revenus ou les bénéfices réinvestis sont les revenus ou les bénéfices dégagés par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et non distribués ou affectés à d'autres fins, et ce, dans la limite des revenus ou des bénéfices soumis à l'impôt.

Chez la société émettrice

- la non stipulation dans les conventions conclues entre les sociétés et les souscripteurs de garanties hors projet ou de rémunérations qui ne sont pas liées aux résultats du projet objet de l'opération de souscription,
- le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur,
- la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un **minimum de fonds propres** conformément à la législation et à la réglementation en vigueur,
- l'émission de nouvelles actions ou parts sociales,
- la non réduction du capital souscrit pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit, sauf en cas de réduction pour résorption des pertes.

L'avantage fiscal n'est pas accordé aux opérations de souscription destinées à l'acquisition de terrains.

§ 5. TFP et FOPROLOS

Les entreprises bénéficiant des avantages du développement régional conformément à la législation en vigueur ne sont pas soumises à la TFP et à la contribution au FOPROLOS d'une manière illimitée dans le temps.

§ 6. Prime de développement de la capacité d'employabilité

Prise en charge par l'État de la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale au titre des salaires versés aux employés de nationalité tunisienne **recrutés pour la première fois et d'une manière permanente** :

- 1^{er} groupe des ZDR : les 5 premières années à partir de la date d'entrée en activité effective,
- 2^{ème} groupe des ZDR : les 10 premières années à partir de la date d'entrée en activité effective.

§ 7. Prime de développement régional

Zone	Prime d'investissement	Prime des dépenses des travaux d'infrastructures
Premier groupe	15% du coût d'investissement approuvé avec un plafond de 1,5 millions de dinars.	65% des dépenses des travaux d'infrastructures dans le secteur de l'industrie et ce dans la limite de 10% du coût du projet avec un plafond de 1 million de dinars.
Deuxième groupe	30% du coût d'investissement approuvé avec un plafond de 3 millions de dinars.	85% des dépenses des travaux d'infrastructures dans le secteur de l'industrie et ce dans la limite de 10% du coût du projet avec un plafond de 1 million de dinars.



§ 8. Doctrines administratives

Prise en compte des dégrèvements financiers pour le calcul de la retenue à la source au titre des salaires

Dans une prise de position (1285) du 6 juillet 2015, la DGELF a précisé que les salariés qui procèdent à la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises établies dans les zones de développement régional peuvent bénéficier de l'abattement au titre du dégrèvement financier. Cet avantage doit être pris en compte pour la détermination de la base soumise à la retenue à la source.

IS dû par une société bénéficiaire des avantages du développement régional qui réalise des investissements d'extension

Selon une prise de position (523) du 24 février 2017 de la DGELF, il a été précisé que les bénéfices provenant d'investissements d'extension bénéficiaires de la déduction totale de l'assiette imposable sont déterminés pour chacune des opérations d'extension séparément.

En ce qui concerne la détermination des bénéfices provenant des opérations de réinvestissement

Au niveau de la note commune 7/2015, en cas de réalisation par une société de plusieurs opérations de réinvestissement au sein d'elle-même (extension ou renouvellement) qui donnent droit à l'avantage fiscal au titre des bénéfices de l'exploitation, les bénéfices déductibles attribués auxdits réinvestissements se déterminent pour chaque opération séparément, et ce, comme suit :

- En cas de tenue d'une comptabilité analytique : En cas de tenue d'une comptabilité analytique permettant de déterminer avec précision les bénéfices provenant de chaque opération de réinvestissement, lesdits bénéfices sont déterminés sur la base de cette comptabilité.
- En absence d'une comptabilité analytique : Les bénéfices provenant de l'exploitation relatifs à des opérations de réinvestissement et déductibles de l'assiette imposable sont déterminés sur la base du prorata résultant du rapport entre le montant du nouvel investissement et le montant global des investissements réalisés y compris celui de l'exercice dont les résultats sont concernés par la déduction, et ce, selon la formule suivante :

Montant de l'investissement de l'année concernée

Montant total des investissements y compris celui de l'année concernée

Il va sans dire que le montant de l'investissement s'entend du montant hors taxes récupérables et avant déduction des amortissements.

❖ Taux de la retenue à la source applicable à une société implantée dans une zone de développement régional dont la période de l'avantage a expiré

Dans une prise de position (2436) du 5 septembre 2018, la DGELF a précisé que les bénéfices réalisés à compter du 1er janvier 2018 par une société industrielle implantée dans une zone de développement dont la période de déduction totale des bénéfices provenant de l'activité a expiré, sont soumis à l'IS au taux de 10%.

Les montants revenant à ladite société sont, par conséquent, soumis à la retenue à la source au taux de 0,5% au lieu de 1,5%.

§ 9. Exemples d'illustration

Exemple 1: La société **InFirst Industry** est une entreprise industrielle implantée dans une zone de développement régional (1^{er} groupe) qui a réalisé au titre de l'année 2018 un résultat fiscal de 1.200.000 dinars (avant impôt) pour un chiffre d'affaires de 14.000.000 dinars TTC.

Supposons que la date d'entrée en activité effective au cours de l'année 2010 et qu'elle ait réalisé plusieurs opérations d'extension telles que précisé dans le tableau ci-après :



Année	Montant de l'investissement	%	Avantage
2010	7 000	14%	Expire en 2015
2011	0	0%	
2012	4 000	8%	Expire en 2017
2013	0	0%	
2014	4 000	8%	Expire en 2019
2015	8 000	16%	Expire en 2020
2016	12 000	24%	Expire en 2021
2017	15 000	30%	Expire en 2022
2018	0	0%	
Total	50 000	100%	

Dans ce cas, l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 2018 est déterminé comme suit :

Résultat fiscal avant déduction des bénéfices provenant de l'activité	1 200 000
Déduction des bénéfices provenant des investissement d'extension 2014 (8%)	-96 000
Déduction des bénéfices provenant des investissement d'extension 2015 (16%)	-192 000
Déduction des bénéfices provenant des investissement d'extension 2016 (24%)	-288 000
Déduction des bénéfices provenant des investissement d'extension 2017 (30%)	-360 000
Résultat fiscal imposable	264 000
Taux IS 10%	26 400
Minimum d'impôt 14 000 000 x 0,1% x (1-78%)	3 080

L'impôt sur les sociétés (26 400 DT) étant supérieur au minimum dû sur le chiffre d'affaires (3 080 DT), il reste exigible.

Exemple 2 : La société **InFirst Cars** est une société commerciale de concessionnaire automobiles implantée au gouvernorat de Kairouan (Zone de développement régional - Groupe n° 2) ayant réalisé courant l'exercice 2018 un résultat comptable, avant impôt, de 1 900 000 dinars et un chiffre d'affaires TTC de 50 Millions de dinars.

La société InFirst Cars est constituée en 1995 sous la forme d'une société anonyme avec un capital social actuel de 1 Million de dinars. Elle est détenue par la Monsieur Ali, PDG de la société, et sa famille.

Monsieur Ali dispose d'un compte courant associé créditeur s'élevant à 1,5 Millions de dinars rémunéré au taux de 10% l'an. La charge d'intérêt supportée en 2018 s'élève à 150 000 dinars. Seule la partie qualifiée de revenus de capitaux mobiliers a fait l'objet d'une retenue à la source conformément à la réglementation en vigueurs.

Le salaire annuel brut de Monsieur Ali est de 120 000 dinars. Il a bénéficié en outre d'une prime d'intéressement brute de 5% du résultat s'élevant à 100 000 dinars. Monsieur Ali est déclaré à la CNSS sous le régime indépendant ; les cotisations CNSS payées par Monsieur Ali s'élèvent à 6 000 dinars au titre de l'année 2018.

Monsieur Ali bénéficie également d'une voiture de fonction de 9 cv fiscaux ; la dotation aux amortissements y relative s'élève à 15 000 dinars. Les frais annexes d'entretien et de carburant s'élèvent à 5 000 dinars au titre de l'exercice 2018. Aucun avantage en nature n'a été déclaré par la société.



La société InFirst Cars a comptabilisé des gains provenant d'apurement d'anciens soldes fournisseurs directement au crédit du compte « 128 – Modifications comptables inscrites en résultats reportés » d'un montant de 160 000 dinars. Il s'agit d'une erreur comptable suite à une double comptabilisation d'une facture d'achat provenant de l'exercice 2012.

En 2018, la société InFirst Cars a enregistré au niveau de ses comptes de charges :

- une provision pour garantie (SAV) d'un montant de 200 000 dinars ;
- une provision sur stock de pièces de rechange automobiles totalement déprécié (ancien modèle non commercialisé) d'un montant de 150 000 dinars pour sa valeur totale ;
- une provision pour indemnité de départ à la retraite calculée conformément à la norme IAS 19 pour un montant de 50 000 dinars.
- une provision de charges à payer de 50 000 dinars pour les honoraires du commissaires aux comptes à hauteur 10 000 dinars et pour congés payés à hauteur de 40 000 dinars.
- une taxation CNSS suite une vérification sociale effectué d'un montant en principal de 30 000 dinars majorée des pénalités de retard d'un montant de 15 000 dinars.
- Des jetons de présence fixés d'une manière forfaitaire d'un montant 5 000 dinars brut pour chacun des trois administrateurs ; la retenue à la source a été correctement effectuée.

Monsieur Ali a décidé d'investir dans le domaine de l'assemblage des voitures automobiles (activité classée dans la liste des secteurs prioritaires) et a réussi à conclure un contrat de partenariat avec une société chinoise. A ce titre, il a constitué en février 2019 une nouvelle société industrielle **InFirst Manufacturing** et il obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès de l'API avec le schéma d'investissement et de financement suivant :

Investissement	Valeur (DT)	Financement	Valeur (DT)
Terrain	1 200 000	Capital social	3 000 000
Génie civil et Aménagement	3 300 000	Compte courant des associés	1 000 000
Equipement	3 500 000	Crédit long terme	3 900 000
Besoin en Fonds de roulement	1 300 000	Crédit leasing	200 000
Total	8 100 000	Total	8 100 000

La structure de capital est répartie comme suit :

- Société InFirst Cars à hauteur de 90%; soit 2 700 000 dinars réparti entre un apport en nature (terrain sis à Kairouan) à hauteur de 1 200 000 dinars et apport en numéraire 1 500 000 dinars :
- Monsieur Ali à hauteur de 10% par apport en numéraire.

Question : Quel est le régime d'investissement de la société InFirst Manufacturing et les avantages fiscaux et financiers dont elle peut bénéficier ?

InFirst Manufacturing en tant que société industrielle implantée à Kairouan (zone développement régional - Groupe 2) bénéficie des avantages relatifs au régime de développement régional :

- Déduction des bénéfices provenant de l'activité pendant les 10 premières années à partir de la date d'entrée en activité, et ce nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989. La société peut cumuler ledit avantage avec le régime accordé aux entreprises nouvellement créées en 2019 (exonération IS de 4 ans) qui sera développé ci-dessous.
- Prime d'investissement de 30% de l'investissement approuvé (hors BFR) avec un plafond de 3 millions de dinars.
- Dégrèvement financier au capital initial (apport en numéraire) de 100% sans minimum d'impôt au profit des souscripteurs Société InFirst Cars et Monsieur Ali. (Sous conditions)
- Prise en charge par l'État de la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale au titre des salaires versés aux employés de nationalité tunisienne recrutés pour la première fois et d'une manière permanente pendant les 10 premières années à partir de la date d'entrée en activité.



La société InFirst Manufacturing bénéficie également des avantages des secteurs propriétaires, mais les avantages accordés au régime de développement régional est plus favorable.

Question : Quel est régime fiscal de l'opération d'apport du terrain ?

Fiscalement, l'opération d'apport doit se faire à la valeur du marché et la plus value qui sera enregistré dans ce cadre est soumise à l'IS au taux de 35%, suite au relèvement du taux d'IS de 25% à 35% pour les concessionnaires automobiles à partir des bénéfices réalisés à compter du 1^{er} janvier 2019. (Nouveauté loi de finances 2018)

En matière de droit d'enregistrement, l'apport pure et simple (non grevé d'un passif) s'enregistre au droit fixe de 150 dinars majoré de 1% au titre de propriété pour conservation foncière (CPF).

D'après l'administration fiscale seul l'apport en numéraires est éligible ai dégrèvement financier, ce qui exclut les apports en nature. Une position, sans base juridique, rejetée par le tribunal administratif.

Question: Calculer l'Impôt sur les sociétés de InFirst Cars au titre de l'exercice 2019.

Décompte fiscal de l'exercice 2018	Montant
Résultat comptable avant impôt	1 900 000
A réintégrer	
Intérêts excessifs sur CCA supérieurs aux plafond (taux 8% & 50% du capital)	110 000
Gains inscrits en modifications comptables	160 000
Provisions pour garantie	200 000
Provision sur stock destiné à la vente (PR)	150 000
Provision pour indemnité de départ à la retraite	50 000
Pénalité de retard liée au contrôle CNSS	15 000
Total réintégration	685 000
Résultat fiscal 1	2 585 000
Limite de déduction des provisions : 1 292 500 DT	
Provision déductible sur stock destiné à la vente : 75 000 DT (limite de 50% du coût de	revient)
Dotation aux provision à déduire (Annexe – Etat joint à la déclaration d'impôt)	-75 000
Résultat fiscal 2	2 510 000
Dégrèvement financier ZDR (Libération en numéraire)	-1 500 000
Résultat fiscal 3	1 010 000
Impôt sur les sociétés 25% (société commerciale exclut du régime ZDR)	252 500
Contribution de Solidarité Sociale (1%)	10 100

Question : Calculer l'impôt à payer par Monsieur Ali sachant que la société InFirst Cars effectué une retenue à la source d'impôt (IRPP et CSS) de 52 200 dinars au titre des salaires et primes dont 2 200 dinars au titre de la Contribution de solidarité sociale.

Monsieur Ali est marié avec deux enfants, le premier âgé de 22 ans poursuivant des études supérieures sans bénéfice de bourse et le deuxième âgé de 18 ans.

Les dividendes nets encaissés en 2018 s'élève à 9 000 dinars ; la société a effectué la retenue à la source conformément à la législation en vigueur.

Catégorie Traitement et salaires		Montant
Montant brut	220 000	
Abattement frais professionnels 10% (plafond 2 000 dinars)	-2 000	
Revenu imposable		218 000
Retenue à la source IRPP (barème)	50 000	



Retenue à la source CSS (1%)		2 200	
Catégorie Revenus de capitaux mobiliers			
Intérêt (montant brut)			40 000
Retenue à la source		8 000	
Catégorie Revenus de valeurs mobilières			
Jetons de présence			5 000
Intérêts excessifs			110 000
Dividendes bruts (déclaration à titre d'information	on uniquement)	10 000	
Revenu imposable			115 000
Retenue à la source (Jetons de présence)		1 000	
Total des revenus imposables			373 000
Dégrèvement financier ZDR (uniquement pour	l'année 2019)		0
Déductions communes			-7 400
Chef de famille		- 300	
1er enfant à charge		- 1 000	
2 ^{ème} enfant à charge		-100	
Cotisation CNSS (régime indépendant)		-6 000	
Revenus imposables			365 600
Impôt sur le revenu			123 560
De 0 à 5 000 dinars	0%	0	
De 5 000,001 à 20 000 dinars	26%	3 900	
De 20 000,001 à 30 000 dinars	28%	2 800	
De 20 000,001 à 30 000 dinars	32%	6 400	
Au-delà de 50 000 dinars	35%	110 460	
Déduction retenues à la source (salaire, intérêt	, jetons)		-59 000
Déduction retenues à la source sur dividendes ne dépassant pas les 10 000 dinars		-1 000	
Impôt (IRPP) à payer			63 560
Contribution de Solidarité Sociale			3 656
Déduction retenues à la source			- 2 200
CSS à payer			1 456

Le dernier délai pour déposer la déclaration annuelle d'impôt 2018 pour Monsieur Ali est le 5 décembre 2019.

Question : Calculer les retenues à la source sur le salaire servi Monsieur Ali à partir de l'année 2019 pour une rémunération mensuelle brute de 10 000 dinars (base 12 mois) ?

Partant d'une simulation d'un revenu annuel de 120 000 dinars et après déduction des frais professionnels (plafonnés à 2 000 dinars) et des déductions pour situation de famille (Chef de famille : 300 DT, étudient non boursier : 1 000 DT et 2ème enfant à charge : 100 DT), l'IRPP annuel est de 36 410 dinars et la CSS annuelle est de 1 166 dinars ; soit une retenue mensuelle IRPP de 3 034 dinars et une retenue CSS de 97 dinars au titre du mois de janvier 2019.

A partir du mois de février 2019, aucune retenue à la source n'est due au titre des salaires en raison du réinvestissement financier (ZDR) effectué au capital de la société InFirst Manufacturing pour un montant de 300 000 dinars (montant supérieur au salaire imposable), vu que le dégrèvement fiscal n'est pas conditionné au minimum d'impôt.



Si on suppose que la société InFirst Manufacturing a été créée par des jeunes diplômés de l'enseignement supérieur à la zone industrielle de ben Arous (Grand Tunis) éligible au dégrèvement financier sous réserve minimum d'impôt, alors le minimum d'impôt (IRPP) fixé à 45% de l'IR dû avant déduction serait de 16 385 dinars (36 410 DT x 45%) au titre de l'année 2019.

Dans ce cas les retenues à la source IRPP restant à effectuer s'élèvent à 13 351 dinars (16 385 DT - 3 034 DT) à répartir sur les 11 prochains mois ; soit une retenue à la source mensuelle de 1 113 dinars.

Du côté de la CSS, aucune retenue à la source complémentaire n'est due à partir du mois de février 2019 vu que l'assiette imposable est nul (montant du réinvestissement supérieur au salaire imposable).



Section 5. Agriculture et pêche

§ 1. Champ d'application

La loi d'investissement définit les investissements dans le secteur de l'agriculture, de la pêche et de l'aquaculture sont désormais classés en **deux catégories** comme suit :

Catégorie « A »	Catégorie « B »
Investissement dans l'agriculture dont le coût ne dépasse pas 200 mille dinars.	Investissement dans l'agriculture dont le coût dépasse 200 mille dinars.
Investissement dans la pêche dont le coût ne dépasse pas 300 mille dinars .	Investissement dans la pêche dont le coût dépasse 300 mille dinars .
investissement dans l'aquaculture dont le coût ne dépasse pas 500 mille dinars.	Investissement dans l'aquaculture dont le coût dépasse 500 mille dinars.
Investissement réalisé par les sociétés mutuelles de services agricoles et les groupements de développement dans le secteur de l'agriculture et de la pêche.	Investissement réalisé dans les activités de services liés à l'agriculture et à la pêche et les activités de première transformation des produits agricoles et de la pêche. ³²

Toutefois, l'administration fiscale a limité les avantages fiscaux à l'agriculture et à la pêche, ce qui exclut (i) l'aquaculture, (ii) les activités de services liés à l'agriculture et à la pêche et (iii) les activités de première transformation des produits agricoles et de la pêche y compris le conditionnement desdits produits. Cette interprétation restrictive a été fortement critiquée par les professionnels.

§ 2. Régime d'imposition des bénéfices et revenus

Nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont totalement déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés pendant les dix premières années à partir de la <u>date d'entrée en activité effective</u>, les revenus ou les bénéfices provenant des investissements directs dans le secteur de l'agriculture et de la pêche.

Le bénéfice des avantages fiscaux au titre de l'exploitation est subordonné, pour les investissements susvisés, au respect des conditions suivantes :

- le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur,
- la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un minimum de fonds propres conformément à la législation et à la réglementation en vigueur,
- la production, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une attestation justifiant l'entrée en activité effective délivrée par les services compétents,
- la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale.

Après l'expiration de la période de déduction totale :

- Personnes physiques: Nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu, les deux tiers des revenus provenant des investissements directs dans le secteur de l'agriculture et de la pêche ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale et selon les mêmes conditions.
- Personnes morales: Les bénéfices provenant des investissements directs éligibles au développement agricole ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale sont soumis et selon les mêmes conditions, à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%. (Cf conséquences en matière de minimum d'impôt et de retenue à la source)

³² La liste des activités de services liés à l'agriculture et à la pêche et les activités de première transformation des produits agricoles et de pêche est fixé dans l'**Annexe n° 3**.



§ 3. Réinvestissement financier

Nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont totalement déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, les revenus ou les bénéfices réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises dans le secteur de l'agriculture et de la pêche, et ce, dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt.

Le bénéfice des dispositions relatives au dégrèvement financier est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

* Chez le souscripteur

- la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale,
- la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises pour les personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale.
- la production par les bénéficiaires de la déduction, à l'appui de la déclaration de l'impôt d'une attestation de libération du capital souscrit ou de tout autre document équivalent,
- la non cession des actions ou des parts sociales qui ont donné lieu au bénéfice de la déduction, avant la fin des deux années suivant celle de la libération du capital souscrit,
- l'affectation des bénéfices ou des revenus réinvestis dans un compte spécial au passif du bilan non distribuable sauf en cas de cession des actions ou des parts sociales ayant donné lieu au bénéfice de la déduction, et ce, pour les sociétés et les personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale,

Les revenus ou les bénéfices réinvestis sont les revenus ou les bénéfices dégagés par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et non distribués ou affectés à d'autres fins, et ce, dans la limite des revenus ou des bénéfices soumis à l'impôt.

Chez la société émettrice

- la non stipulation dans les conventions conclues entre les sociétés et les souscripteurs de garanties hors projet ou de rémunérations qui ne sont pas liées aux résultats du projet objet de l'opération de souscription,
- le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur,
- la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un **minimum de fonds propres** conformément à la législation et à la réglementation en vigueur,
- l'émission de nouvelles actions ou parts sociales,
- la non réduction du capital souscrit pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit, sauf en cas de réduction pour résorption des pertes.

L'avantage fiscal n'est pas accordé aux opérations de souscription destinées à l'acquisition de terrains.

§ 4. Révision du délai de restitution des droits de mutation

Le droit d'enregistrement proportionnel (5%) payé au titre des contrats de mutation de propriété des terres agricoles destinées à la réalisation d'investissement dans le secteur agricole est restitué sur la base d'une demande présentée par l'acheteur dans un délai ne dépassant pas **trois ans** de la date du contrat et ce. à condition du dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés.

La restitution est subordonnée à la présentation d'une attestation justifiant l'entrée en exécution effective. ³³

³³ Le droit de la conservation foncière de 1% demeure exigible.



§ 5. Incitations financières

Les investissements matériels pour l'amélioration de la productivité dans le secteur de l'agriculture et de la pêche bénéficient d'une prime de **50%** du coût des investissements approuvés avec un plafond de **500 mille dinars**. Ce taux est fixé à 55% pour les investissements de catégorie « A » dans l'agriculture, la pêche et l'aquaculture et à 60% pour les sociétés mutuelles de services agricoles et des groupements de développement dans le secteur de l'agriculture et de la pêche. (*Cf « Primes et incitations »*)

La liste des investissements matériels pour l'amélioration de la productivité est fixée dans l'Annexe 4.

§ 6.TVA et autres taxes sur les investissements

Les équipements importés, n'ayant pas de similaires fabriqués localement, susceptibles de bénéficier de l'exonération des droits de douane et la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée et nécessaires aux investissements dans le secteur agricole et de la pêche. (Liste n° 3, annexée au décret gouvernemental n° 2017-419 du 10 avril 2017)

Les équipements fabriqués localement, susceptibles de bénéficier de la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée et nécessaires aux investissements dans le secteur agricole et de la pêche. (Liste n° 4, annexée au décret gouvernemental n° 2017-419 du 10 avril 2017)

§ 7. Doctrines administratives

Régime fiscal applicable à la plus-value de cession d'un projet agricole intégré par une société agricole

Dans une prise de position (50) du 9 janvier 2018, la DGELF a considéré que la cession d'un projet agricole composé de terrains, plantations et équipements agricoles est passible de la retenue à la source au taux de 2,5% au titre des immeubles et que la plus-value sur les terrains ne fait pas partie des produits exceptionnels prévus par le paragraphe 1 bis de l'article 11 du code de l'IRPP et de l'IS éligibles à la déduction totale. Elle est de ce fait, soumise à l'IS au taux de 25%.

* Régime de TCL et de FOPROLOS applicable aux exploitants agricoles privés

Dans une prise de position (97) du 12 janvier 2018, la DGELF a précisé que les entreprises agricoles et de pêche ne sont pas soumises à la TCL et à la contribution au FOPROLOS.

Toutefois, elles sont soumises à la taxe sur les immeubles bâtis calculée sur la base de la taxe de référence par mètre carré et de la superficie couverte de chaque local administratif situé à l'intérieur de la zone communale et du nombre des prestations fournies, conformément au décret gouvernemental n° 2017-395 du 28 mars 2017.

Investissements dans le domaine de l'aquaculture

Dans une prise de position (2443) du 5 septembre 2018, la DGELF a précisé que les investissements réalisés dans le domaine de l'aquaculture ne bénéficient pas des avantages fiscaux au titre du développement agricole prévus par l'article 65 du code de l'IRPP et de l'IS

* Régime applicable à une société d'entreposage frigorifique des fruits et légumes

Dans une prise de position (231) du 22 janvier 2019, la DGELF a clarifié le régime applicable à une société spécialisée dans l'entreposage frigorifique des fruits et légumes.

I- En matière d'impôt sur les sociétés: Les sociétés de conditionnement de produits agricoles disposant d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement, avant le 1^{er} avril 2017, dans le cadre du code d'incitation aux investissements continue à la bénéficier de la déduction totale des bénéfices provenant de l'activité jusqu'à l'expiration de la période de 10 ans fixée à cet effet.



II- En matière de retenue à la source : Il est rappelé que les montants payés en contrepartie d'acquisitions auprès des personnes physiques réalisant des bénéfices d'exploitations agricoles et de pêche, prévues par l'article 23 du code de l'IRPP et de l'IS, ne sont pas soumis à la retenue à la source et ce, à compter du 1er janvier 2015.

Par conséquent, le régime applicable en matière de retenue à la source dans le cas d'espèce est le suivant :

- Montants payés aux agriculteurs personnes physiques : non soumis à la retenue à la source à compter du 1er janvier 2015 à condition de justifier leur dite qualité d'agriculteur.
- Montants égaux ou supérieurs à 1.000 dinars TTC payés au profit des personnes autres que les agriculteurs : dans ce cas, la retenue à la source est due au taux de 1,5% nonobstant le respect de l'obligation de dépôt d'une déclaration d'existence par le bénéficiaire.
- **III- En matière de taxe au profit du FODEC :** Les opérations d'achat, de stockage, de conservation, de réfrigération et de congélation des fruits et légumes pour son propre compte pour les vendre ensuite, ne sont pas soumises à la taxe au profit du FODEC, étant donné que ces produits ne figurent pas sur la liste annexée au décret n° 2000-634 du 13 mars 2000 portant fixation des produits soumis à ladite taxe.
- IV- Taxe au profit du fonds de développement de la compétitivité dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche : L'approvisionnement direct par la société auprès des producteurs est soumis à la taxe sur les fruits et légumes au taux de 2% au profit dudit fonds.
- V- Taxe de solidarité au profit du Fonds d'indemnisation des dommages agricoles causés par les calamités naturelles : L'approvisionnement direct par la société auprès des producteurs est soumis à la taxe de solidarité au taux de 1% au profit dudit fonds. Cette nouvelle taxe s'applique à partir du 5 Septembre 2018.
- **VI- En matière de TVA** : Les opérations de réfrigération et de congélation des produits agricoles et leur vente sont soumises à la TVA au taux de 7%.
 - Livraison à soi-même d'aliments composés pour bétail par une société agricole dont l'activité principale consiste à l'élevage des volailles

Dans une prise de position (82) du 20 janvier 2015, la DGELF a apporté des éclaircissements concernant le régime fiscal applicable à une opération de livraison à soi-même d'aliments composés pour bétail par une société agricole, constituée sous l'égide de l'ancienne réglementation, exerçant principalement l'activité d'élevage de volailles et ayant pour activité secondaire la fabrication d'aliments composés.

En matière d'IS: La société cumule deux activités:

- Une activité agricole : l'activité d'élevage de volailles bénéficie des avantages accordés au développement agricole, dont notamment la déduction totale des bénéfices provenant de l'activité pendant les 10 premières années décomptée pour chaque opération d'investissement (création ou extension) déclarée à l'APIA d'une manière indépendante, et ce nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989. Après l'expiration de la période de l'avantage, le bénéfice provenant de l'activité agricole est soumis à l'IS au taux de 10%.
- **Une activité industrielle** de fabrication d'aliments composés pour volailles : aucun avantage n'est accordé à ladite activité en matière d'impôt direct, sauf si l'unité industrielle est implantée dans une zone de développement régional.

A défaut d'une comptabilité analytique, le bénéfice de l'activité industrielle est déterminé comme suit :

Bénéfice fiscal x Chiffre d'affaires de l'activité industrielle

Chiffre d'affaires global

La livraison à soi-même d'aliments composés pour bétail (activité industrielle) pour l'activité d'élevage de volailles (activité agricole) doit être prise en compte dans le chiffre d'affaires de l'activité industrielle, déterminé sur la base du prix pratiqué avec les tiers (prix de marché).



En matière de TVA: L'activité agricole est hors champs d'application de la TVA alors que la vente des aliments composés pour bétail est soumise à la TVA au taux de 7% (Tableau B, Code TVA). Toutefois, la loi de finances 2016 a accordé le régime suspensif de la TVA aux aliments composés pour bétail (Annexe n° 4 fixant la liste des produits bénéficiant de la suspension de la TVA, LF 2016).

L'activité de fabrication d'aliments composés pour bétail bénéficie du régime suspensif de la TVA sur la base d'une attestation d'achat en suspension de la TVA. La livraison à soi-même d'aliments composés bénéficie à ce titre du régime suspensif de la TVA. Ladite opération ne nécessite pas l'émission d'une facture de vente.

En matière de TCL: Le chiffre d'affaires fabrication d'aliments composés pour bétail, y compris les opérations de livraison à soi-même, sont soumis à la TCL au taux de 0,2%. L'activité agricole n'est redevable que la taxe sur les immeubles bâtis affectés au siège social calculée sur la base de la taxe de référence par mètre carré et de la superficie couverte de chaque local administratif situé à l'intérieur de la zone communale et du nombre des prestations fournies, conformément au décret gouvernemental n° 2017-395 du 28 mars 2017.

En matière de FOPROLOS : Seule le personnel affecté à l'activité industrielle est soumis au FOPROLOS de 1%. A défaut d'une comptabilité analytique, la contribution du FOPROLOS peut être déterminé de la manière suivante :

Personnel direct affecté à l'activité agricole	-
Personnel direct affecté à l'activité industrielle	1%
Personnel commun	Prorata du chiffre d'affaires *

* Salaire brut du personnel commun x Chiffre d'affaires de l'activité industrielle x 1%

Chiffre d'affaires global

En matière de TFP : l'activité agricole est soumise à la TFP au taux de 2% alors que l'activité industrielle est soumise à la TFP au taux de 1%. A défaut d'une comptabilité analytique, la TFP est liquidée de la manière suivante :

Personnel direct affecté à l'activité agricole	2%
Personnel direct affecté à l'activité industrielle	1%
Personnel commun	Prorata du chiffre d'affaires *

Quote-part activité industrielle

* Salaire brut du personnel commun x Chiffre d'affaires de l'activité industrielle x 1% Chiffre d'affaires global

Quote-part activité agricole

* Salaire brut du personnel commun x Chiffre d'affaires de l'activité agricole x 2% Chiffre d'affaires global

§ 8. Exemples d'illustration

La société InFirst Farming est une société agricole constituée en 2002 ayant pour objet la culture des arbres fruitiers à Medjez el Bab du Gouvernorat de Baja (délégation classée comme zone de développement régional du 1^{er} groupe).

Courant le mois de juin 2017, la société a déposé une déclaration d'investissement auprès de l'APIA pour l'exploitation d'un dépôt frigorifique (projet intégré au sein de la ferme agricole) suivant le schéma d'investissement et de financement suivant :



Investissement	Valeur (DT)	Financement	Valeur (DT)
Génie civil et Aménagement	200 000	Augmentation de capital	1 000 000
Equipement	1 000 000	Crédit long terme	500 000
Besoin en Fonds de roulement	300 000		
Total	1 500 000	Total	1 500 000

L'investissement de dépôt frigorifique est entré en activité effective le 1 juillet 2018.

En 2018, le dépôt frigorifique a travaillé à hauteur de 50% de sa capacité pour la production propre de la société InFirst Farming (20 tonnes de fruits). Le reste de la capacité est répartie comme suit :

- 20% de la capacité a concerné des fruits frais acquis sur le marché du gros à des prix réduits dans le but de les réexportés ultérieurement.
- 30% de la capacité facturé sous forme de services de congélation au profit d'autres agriculteurs de la zone.

Question : Quel est le régime fiscal de la société InFirst Farming ?

La société InFirst Farming exerce plusieurs activités :

- Une **activité agricole** soumise à l'IS au taux de 10%, après l'expiration de la période des 10 ans. La vente des produits agricoles dans l'état est hors champs d'application de la TVA.
- Une activité de service lié à l'agriculture soumise à l'IS au taux de 25% vu que l'avantage accordé à ce type d'activité dans le cadre du code d'incitation aux investissement a été supprimé selon l'administration fiscale. Toutefois, et en raison de la présence de l'investissement dans une zone de développement régional (1er groupe) et que ladite activité n'a pas été exclu alors les bénéfices provenant de l'activité du dépôt frigorifique sont totalement déductible de l'assiette imposable, et ce pendant une période de 5 ans, et ce nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989.

Les opérations de réfrigération des fruits et légumes sont soumises à la TVA au taux de 7%, nonobstant qu'elles soient réalisées pour son propre compte ou bien pour le compte d'autrui. Il est à préciser que la TVA est assise sur la base du prix de vente global des produits agricoles congelés, y compris les dépenses, impôts et taxes subis à l'exclusion de la TVA.

- Une activité commerciale d'achat et de vente de produits agricoles soumise à l'IS au taux de 25%. Toutefois, s'agissant d'une opération destinée à l'exportation, les bénéfices provenant de ladite activité sont soumis à l'IS au taux de 10%.

Le nouvel investissement de dépôt frigorifique est classé dans la liste des activités de services liés à l'agriculture et bénéficie à ce titre des incitations accordées aux secteurs prioritaires. Toutefois et vu que le projet est réalisé à Medjez el Bab (ZDR, 1er groupe) - régime plus favorable -, il bénéficie d'une subvention de 15% des investissements approuvés avec un plafond 1,5 Millions de dinars ; soit une prime de 180 000 dinars (BFR exclut de l'avantage).

Aussi, les souscripteurs à l'augmentation de capital de 1 000 000 dinars bénéficient de la déduction totale des revenus et bénéfices réinvestis, et ce nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989.

Le calcul de l'IS nécessite dans un premier lieu de distinguer entre les charges et produits des différentes activités. Ensuite, il faudra appliquer des prix de cession interne (livraison à soi-même) entre l'agriculture et l'activité du dépôt pour les produits propres congelés afin d'identifier la performance réelle de chaque activité. Enfin, les charges communes de structures seront réparties proportionnellement aux chiffre d'affaires des différentes activités.



Section 6. Activités de soutien et de lutte contre la pollution

§ 1. Liste des activités de soutien

La liste des activités de soutien est fixée dans le décret gouvernemental n° 2017-389 :

- 1. Éducation et enseignement.
- 2. Formation professionnelle de base.
- 3. Recherche scientifique.
- 4. Établissements sanitaires et hospitaliers :
 - hôpitaux,
 - cliniques pluri-disciplinaires,
 - cliniques mono-disciplinaires.
- 5. Activités de production et d'industries culturelles :
 - production cinématographique et théâtrale,
 - restauration et animation des monuments archéologiques et historiques,
 - création de musées.
 - création de bibliothèques,
 - arts graphiques,
 - centres de musique et danse,
 - arts plastiques,
 - design,
 - galeries d'expositions culturelles,
 - centres culturels,
 - archivage sur micro-films,
 - édition du livre,
 - production des supports multi-média à contenu culturel,
 - numérisation et catalogage du fonds audio-visuel.
- 6. Animation des jeunes, loisirs, encadrement de l'enfance et protection des personnes âgées :
 - crèches et jardins d'enfants,
 - centres de loisirs pour l'enfant et la famille,
 - centres de camping et de résidence,
 - centres sportifs.
 - centres de médicine sportive,
 - centres d'éducation et de culture physique,
 - parcs de loisirs,
 - centres de protection des personnes âgées.
- 7. Hébergement universitaire privé.

§ 2. Régime d'imposition des bénéfices et revenus

Les entreprises exerçant dans les **activités de soutien** et les entreprises de **lutte contre la pollution** (spécialisées dans la collecte, la transformation, la valorisation, le recyclage ou le traitement des déchets et des ordures) sont soumises au régime d'imposition suivant :

- Personnes physiques: Nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont déductibles de la base de l'impôt sur le revenu, les deux tiers des revenus, ainsi que les bénéfices exceptionnels liés de l'activité principale selon les mêmes conditions. Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.



- **Personnes morales**: Imposition des bénéfices provenant de l'activité, ainsi que les bénéfices exceptionnels liés de l'activité, à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%. (Cf conséquences en matière de minimum d'impôt et de retenue à la source)

Le bénéfice des avantages fiscaux au titre de l'exploitation est subordonné, pour les investissements susvisés, au respect des conditions suivantes :

- le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur,
- la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un minimum de fonds propres conformément à la législation et à la réglementation en vigueur,
- la production, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une attestation justifiant l'entrée en activité effective délivrée par les services compétents,
- la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale.

§ 3. Incitations financières

Les investissements de lutte contre la pollution et la protection de l'environnement bénéficient d'une prime de **développement durable** de 50% de la valeur des composantes d'investissement approuvée avec un plafond de 300 mille dinars. Bénéficient de cette prime, les investissements suivants :

- les projets de dépollution hydrique et atmosphérique, occasionnée par l'activité de l'entreprise,
- les projets adoptant les technologies propres et non polluantes, permettant la réduction de la pollution à la source ou la maîtrise de l'exploitation des ressources,
- les équipements collectifs de dépollution réalisée par des opérateurs publics ou privés, pour le compte de plusieurs entreprises exerçant la même activité ou dégageant la même nature de pollution.

Aucune liste de matériel n'a été fixée pour bénéficier de la prime d'investissement.

§ 4. Doctrines administratives

 Exclusion de la formation professionnelle continue du bénéfice des avantages au titre des activités de soutien

Dans une prise de position (192) du 25 janvier 2018, la DGELF a rappelé que les entreprises en activité au 31 décembre 2016 exerçant dans les secteurs des investissements de soutien sont soumises à la législation fiscale en vigueur à compter du 1er avril 2017, et ce, pour les revenus et bénéfices réalisés à compter du 1er janvier 2017.

Le bénéfice des avantages fiscaux accordés aux activités de soutien pour les bénéfices réalisés à compter du 1^{er} janvier 2017 se limite aux seules activités énumérées par le décret gouvernemental n° 2017-418 du 10 avril 2017. Ladite liste ne comprend pas les services de formation professionnelle continue.

Sur cette base, il est précisé que les bénéfices réalisés par la société du cas précis et provenant de services et formation professionnelle continue ne sont pas concernés par les avantages fiscaux accordés aux activités de soutien et donc soumis à l'IS selon les dispositions de droit commun. Il est précisé que seuls les services de formation professionnelle de base au sens de la loi n° 2008-10 du 11 février 2008 donnent droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre des activités de soutien.

 Avantages bénéficiant aux entreprises exerçant dans des secteurs d'investissements de soutien au 31 décembre 2016

Dans une prise de position (1730) du 22 mai 2017, la DGELF a rappelé que les opérations d'investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement réalisées par les entreprises exerçant des activités de soutien y compris l'éducation, l'enseignement et la recherche scientifique bénéficient des avantages suivants :



- La réduction de l'IS à 10% au titre des bénéfices provenant de l'exploitation ainsi qu'au titre des bénéfices exceptionnels liés à l'activité.
- La déduction des deux tiers des revenus provenant de l'exploitation de la base soumise à l'IR et des revenus exceptionnels liés à l'activité.

La liste des activités concernées par lesdits avantages est fixée par le décret gouvernemental n° 2017-418 du 10 avril 2017 et comporte entre autres, les secteurs d'éducation, d'enseignement et de recherche scientifique.

En outre, et en application des dispositions de l'article 21 de la loi n° 2017-8 portant refonte du dispositif des avantages fiscaux, les entreprises exerçant au 31 décembre 2016 dans des secteurs d'investissements de soutien, sont soumises à la législation fiscale en vigueur à partir du 1er avril 2017.

§ 5. Exemples d'illustration

La société **InFirst Health** est une clinique pluri-disciplinaires a réalisé, au titre de l'exercice 2018, un résultat comptable de 1 million de dinars (avant impôt) pour un chiffre d'affaires de 12 million de dinars TTC dont des revenus exceptionnels détaillés comme suit :

- des produits liés à des apurement d'anciens soldes fournisseurs locaux : 20 000 dinars
- des dividendes des participations dans des sociétés établies à l'étranger : 60 000 dinars
- des dividendes des participations dans des sociétés établies en Tunisie : 40 000 dinars
- d'une plus-value provenant de la cession des actions non cotées en bourse : 70 000 dinars
- d'une plus-value provenant de la cession d'un immeuble : 170 000 dinars

Supposons que ladite clinique ait réinvesti :

- un montant de 400 000 dinars dans la souscription dans la constitution d'une société de consulting créée par le fils du PDG, un jeune diplômé de l'enseignement supérieur.
- un montant de 250 000 dinars (dont 50 000 dinars au titre de la prime d'émission) dans la souscription à l'augmentation de capital d'une société industrielle implantée dans une zone de développement régional (1^{er} groupe).
- un montant de 200 000 dinars au sein d'elle-même en machine et équipement dans le cadre d'un investissement de renouvellement déclaré à l'API.

Dans ce cas, son bénéfice imposable serait déterminé comme suit :

Résultat comptable (avant impôt)		1 000 000
Déduction des dividendes non imposables (source Tunisie)		-40.000
Déduction amortissement supplémentaire 30%		- 60 000
Résultat fiscal (avant déduction)		900 000
Identification des revenus exceptionnels non liés à l'activité		300 000
Dividendes reçus de l'étranger	60 000	
Plus-value de cession d'actions non cotées	70 000	
Plus-value de cession d'immeuble	170 000	
Résultat provenant de l'activité de soutien (900 000 DT - 300 0	000 DT)	600 000
Base du minimum d'impôt (bénéfice soumis à l'IS 25%)	300 000	
Minimum d'impôt (15%)	45 000	
Minimum d'impôt sur chiffre d'affaires (0,1%)	12 000	



L'imputation du dégrèvement financier s'effectue selon l'ordre le plus favorable. Bien entendu, on ne peut pas défiscaliser un bénéfice imposable à l'IS au taux de 10% par un réinvestissement financier conditionné au minimum d'impôt de 15%.

Répartition	Base 10%	Base 25%	Total
Bénéfice avant déduction	600 000	300 000	900 000
Dégrèvement financier (jeune diplômé) *	0	-300 000	-300 000
Dégrèvement financier (ZDR) **	-200 000		-200 000
Bénéfice imposable	400 000	0	400 000
IS	40 000	0	50 000
CSS 1% ***	4 000	200	4 200

^{*} La déduction est limitée au bénéfice imposable de la catégorie.

L'IS de l'exercice 2018 est de 45 000 dinars correspondant au minimum d'impôt de 15%.

Il est à signaler que pour les personnes morales qui réalisent des bénéfices non soumis au même régime fiscal, le montant total de la CSS est déterminé dans ce cas, sur la base du total des montants de la CSS calculée pour chaque catégorie de bénéfices à part, et ce, même dans le cas où ces montants correspondent au minimum de la contribution.

^{**} La prime d'émission n'est pas éligible au dégrèvement financier.

^{***} Le minimum de la contribution de solidarité sociale est de 200 dinars les bénéfices soumis à l'IS au taux de 25%.



Section 7. Jeunes promoteurs diplômés

§ 1. Réinvestissement financier

Sous réserve du minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont totalement déductibles et dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt, les revenus ou les bénéfices réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises créées par les jeunes diplômés de l'enseignement supérieur, dont l'âge ne dépasse pas 40 ans à la date de la création de la société et qui assument personnellement et en permanence la responsabilité de gestion du projet.

Le bénéfice des dispositions relatives au dégrèvement financier est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

Chez le souscripteur

- la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale,
- la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises pour les personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale.
- la production par les bénéficiaires de la déduction, à l'appui de la déclaration de l'impôt d'une attestation de libération du capital souscrit ou de tout autre document équivalent,
- la non cession des actions ou des parts sociales qui ont donné lieu au bénéfice de la déduction, avant la fin des deux années suivant celle de la libération du capital souscrit,
- l'affectation des bénéfices ou des revenus réinvestis dans un compte spécial au passif du bilan non distribuable sauf en cas de cession des actions ou des parts sociales ayant donné lieu au bénéfice de la déduction, et ce, pour les sociétés et les personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale,
 - Les revenus ou les bénéfices réinvestis sont les revenus ou les bénéfices dégagés par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et non distribués ou affectés à d'autres fins, et ce, dans la limite des revenus ou des bénéfices soumis à l'impôt.

Chez la société émettrice

- la non stipulation dans les conventions conclues entre les sociétés et les souscripteurs de garanties hors projet ou de rémunérations qui ne sont pas liées aux résultats du projet objet de l'opération de souscription,
- le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur,
- la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un **minimum de fonds propres** conformément à la législation et à la réglementation en vigueur,
- l'émission de nouvelles actions ou parts sociales,
- la non réduction du capital souscrit pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit, sauf en cas de réduction pour résorption des pertes.

L'avantage fiscal est accordé à tous les secteurs d'activité ainsi qu'aux opérations de souscription destinées à l'acquisition de terrains.



§ 2. Doctrines administratives

Conditions de bénéfice de la déduction au titre du réinvestissement par la souscription au capital d'une société créée par des jeunes promoteurs diplômés de l'enseignement supérieur

Dans une prise de position (1463) du 25 mai 2018, la DGELF a précisé que le bénéfice de la déduction exige que le capital soit détenu à plus de 50% par les jeunes diplômés de l'enseignement supérieur.

Sur cette base, la DGELF a précisé pour le cas précis que la participation du fonds tunisien de l'investissement dans le capital d'une entreprise créée par des jeunes diplômés de l'enseignement supérieur n'est pas prise en compte pour la détermination du taux de participation desdits jeunes diplômés et que la souscription dans le capital initial ou à son augmentation de ladite entreprise ne bénéficie pas de la déduction au titre du réinvestissement dès lors que la participation des jeunes promoteurs dans le cas d'espèce au capital est inférieure à 50%.

§ 3. Exemples d'illustration

Supposons une société commerciale au capital de 20 000 dinars créée par M. Mohamed Ali un jeune diplômé de l'enseignement supérieur, âgé de 35 ans, avec son épouse salariée dans une société privée (51%/49%). L'objet social de la société est orienté principalement vers la vente en ligne des produits de l'artisanat d'origine tunisienne orienté vers le marché européen.

Bien que M. Mohamed Ali soit le gérant et associé majoritaire dans le capital de la société commerciale, lui et sa femme ne pourront pas bénéficier du dégrèvement financier en raison de l'impossibilité d'obtention d'une déclaration d'investissement auprès des organismes chargés de l'investissement. L'API refuse d'accorder des attestations dans ce cadre.

Dans la mesure où M. Mohamed Ali ouvre sa société dans le cadre juridique des sociétés de commerce international, il aura droit à une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès du CEPEX et il pourra ainsi, lui et sa femme, bénéficier de la déduction totale des revenus réinvestis au capital de la société de commerce international, dans la limite du revenu soumis à l'impôt, et ce sous réserve du minimum d'impôt prévu par l'article 12 bis de loi 89-114 du 30 décembre 1989.



Section 8. Secteurs innovants

§ 1. Réinvestissement financier

Sous réserve du minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont totalement déductibles et dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt, les revenus ou les bénéfices réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises réalisant des investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise et des investissements d'innovation dans tous les secteurs économiques, et ce, à l'exception des investissements dans le secteur financier et les secteurs de l'énergie, autres que les énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication.

Le bénéfice des dispositions relatives au dégrèvement financier est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

* Chez le souscripteur

- la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale,
- la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises pour les personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale.
- la production par les bénéficiaires de la déduction, à l'appui de la déclaration de l'impôt d'une attestation de libération du capital souscrit ou de tout autre document équivalent,
- la non cession des actions ou des parts sociales qui ont donné lieu au bénéfice de la déduction, avant la fin des deux années suivant celle de la libération du capital souscrit,
- l'affectation des bénéfices ou des revenus réinvestis dans un compte spécial au passif du bilan non distribuable sauf en cas de cession des actions ou des parts sociales ayant donné lieu au bénéfice de la déduction, et ce, pour les sociétés et les personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale,

Les revenus ou les bénéfices réinvestis sont les revenus ou les bénéfices dégagés par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et non distribués ou affectés à d'autres fins, et ce, dans la limite des revenus ou des bénéfices soumis à l'impôt.

Chez la société émettrice

- la non stipulation dans les conventions conclues entre les sociétés et les souscripteurs de garanties hors projet ou de rémunérations qui ne sont pas liées aux résultats du projet objet de l'opération de souscription,
- le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur,
- la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un minimum de fonds propres conformément à la législation et à la réglementation en vigueur,
- l'émission de nouvelles actions ou parts sociales,
- la non réduction du capital souscrit pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit, sauf en cas de réduction pour résorption des pertes.

L'avantage fiscal n'est pas accordé aux opérations de souscription destinées à l'acquisition de terrains.

L'approbation de la nature de ces investissements est accordée sur décision du ministre chargé des finances après avis d'une commission créée à cet effet et dont la composition et les modalités de fonctionnement sont fixées par l'**Arrêté de la ministre des finances du 5 avril 2017**.



Section 9. Encouragement de la transmission des entreprises en difficultés économiques

§ 5. Plus-value provenant de la cession

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°2016-36 du 29 avril 2016 relative aux procédures collectives 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.

§ 6. Réinvestissement financier

Sous réserve du minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, les personnes qui acquièrent des entreprises dans le cadre du règlement judiciaire bénéficient de la déduction des revenus ou bénéfices réinvestis à cette fin et ce dans la limite des revenus ou des bénéfices soumis à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés de l'année de l'acquisition.

La déduction est accordée sur la base d'une décision du Ministre des Finances ou de toute personne déléguée par le Ministre des Finances à cet effet.

Le bénéfice de la déduction est subordonné à :

- l'exercice, par l'entreprise cédée, de son activité dans des secteurs éligibles au dégrèvement financier.
- la poursuite de l'exploitation de l'entreprise cédée par l'entreprise cessionnaire pendant une période de 3 ans au moins à compter du premier janvier de l'année qui suit celle de l'acquisition,
- la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises pour les personnes physiques réalisant des revenus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales,
- l'enregistrement des actifs acquis au bilan de l'entreprise cessionnaire de l'année concernée par la déduction,
- la production à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt de l'année de la déduction d'un état des éléments acquis dans le cadre du règlement judiciaire comportant notamment la valeur d'acquisition et d'une copie de la décision du Ministre des Finances précitée

Le bénéficiaire de la déduction est tenu du paiement de l'impôt non acquitté au titre des montants réinvestis majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur et ce, en cas d'arrêt de l'exploitation de l'entreprise acquise avant l'expiration des trois années suivant celle de la déduction. Ces dispositions ne s'appliquent pas en cas d'arrêt de l'exploitation pour des motifs qui ne sont pas imputables au bénéficiaire de la déduction, fixée 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.³⁴

L'avantage fiscal n'est pas accordé aux opérations de souscription destinées à l'acquisition de terrains.

³⁴ Sont considérés des motifs non imputables à l'entreprise de nature à l'empêcher de poursuivre son activité :

la cession de l'entreprise à un tiers dans le cadre du règlement judiciaire au sens de la loi n°2016-36 du 29 avril 2016 relative aux procédures collectives,

^{2.} les cas de force majeure indépendante des faits de l'entreprise prouvés conformément à la loi et qui empêchent l'entreprise de poursuivre son activité,

^{3.} l'union des créanciers et le concordat par abandon d'actif par le failli dans le cadre de la faillite conformément aux dispositions du code de commerce, à l'exception des cas de banqueroutes.



§ 7. Doctrines administratives

L'acquisition d'une entreprise touristique n'est pas éligible au bénéfice des avantages au titre du réinvestissement

Dans une prise de position (1888) du 18 juillet 2018, la DGELF a rappelé que les opérations d'acquisition d'entreprises en difficultés économiques dans le cadre d'un règlement judiciaire peuvent bénéficier des avantages fiscaux au titre du réinvestissement c'est-à-dire la déduction des revenus ou bénéfices réinvestis et ce, dans la limite des revenus ou bénéfices soumis à l'impôt.

Ledit avantage couvre les investisseurs personnes physiques ou morales, que l'investissement soit direct ou par l'intermédiaire des fonds d'investissement éligibles en vertu de la législation en vigueur.

Le bénéfice de ladite déduction exige que la société cédée exerce dans l'un des secteurs éligibles aux dégrèvement financier, à savoir : les entreprises exerçant dans les zones de développement régional, les entreprises du secteur agricole et de pêche, les entreprises exerçant dans les secteurs innovants et dans le développement de la technologie ou sa maitrise dans tous les secteurs à l'exception des secteurs exclus du bénéfice des avantages, ainsi que les entreprises créées par les jeunes diplômés de l'enseignement supérieur qui remplissent les conditions requises.

Par conséquent, et pour le cas précis, la DGELF a précisé que l'acquisition d'une entreprise touristique en difficultés économiques ne donne pas droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement dès lors que le secteur touristique n'est pas concerné par lesdits avantages.



Section 10.Location des terres agricoles réservées aux grandes cultures

§ 1. Régime d'imposition des bénéfices et revenus

Sont déductibles, pour la détermination du bénéfice imposable, les revenus provenant de la location des terres agricoles réservées aux grandes cultures objet de contrats de location conclus pour une période minimale de trois ans.

Le bénéfice de cette déduction est subordonné :

- à l'engagement du locataire, dans le contrat de location, de réserver la terre aux grandes cultures.
- au dépôt, à l'appui de la déclaration de l'impôt sur les sociétés d'une attestation délivrée par les services régionaux compétents du ministère chargé de l'agriculture attestant que la terre objet de la location a été réservée aux grandes cultures conformément aux exigences de la rotation des cultures, au cours de l'exercice concerné par la déduction.

Les revenus provenant de la location des terres agricoles réservées aux grandes cultures sont exonérés d'impôt sur le revenu chez les personnes physiques.

§ 2. Doctrines administratives

Dans une prise de position (1457) du 26 octobre 2010, la DGELF a précisé que les sommes versées en contrepartie de la location d'une terre agricole réservée aux grandes cultures ne sont pas soumises à la retenue à la source au titre des loyers, à charge pour le bénéficiaire desdites sommes de présenter une attestation de non retenue à la source délivrée annuellement à cet effet par le bureau de contrôle des impôts compétent.



Section 11.Compte épargne en actions

§ 1. Réinvestissement financier

Sous réserve du minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont déductibles du revenu imposable des personnes physiques, 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, dont le capital ou les actifs sont employés pour l'acquisition d'actions cotées en bourse et de bons du trésor assimilables.

La déduction s'effectue dans la limite de 50 000 dinars par an.

Le bénéfice de cet avantage est subordonné :

- à la production lors du dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt d'un certificat de dépôt délivré par l'établissement auprès duquel est ouvert le compte d'épargne en actions,
- au non retrait des sommes déposées dans lesdits comptes pendant une période de 5 ans à compter du premier janvier de l'année qui suit celle du dépôt.

Toute opération de retrait effectuée avant l'expiration de la période susvisée entraîne le paiement de l'impôt dû mais non acquitté, majoré des pénalités liquidées selon la législation fiscale en vigueur. Les pénalités de retard ne sont pas exigibles lorsque le retrait des sommes déposées intervient après l'expiration de la troisième année qui suit celle du dépôt ou lorsque le retrait intervient suite à des événements imprévisibles.³⁵

Dans ce cas, les délais de prescription commencent à courir à partir du premier janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle a eu lieu de retrait des sommes déposées.

L'impôt sur le revenu qui a fait l'objet d'une exonération est dû par l'établissement auprès duquel le compte est ouvert dans le cas où les sommes n'ont pas été utilisées aux fins pour lesquelles elles ont été déposées et selon les conditions relatives à la gestion des comptes précités, majoré des pénalités liquidées selon la législation fiscale en vigueur.

Les conditions d'ouverture des comptes susvisés et les conditions de leur gestion, et l'utilisation des sommes et titres qui y sont déposés sont fixées par le décret n°99-2773 du 13 décembre 1999 tel que modifié par le décret n°2002-1727 du 29 juillet 2002 et décret n°2005-1977 du 11 juillet 2005.

§ 1. Doctrines administratives

Suppression de la condition de tenue d'une comptabilité

Dans la note commune 16/2004, la DGELF a précisé que les personnes physiques réalisant des bénéfices dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et dont l'assiette nette imposable est égale à 80% des recettes brutes réalisées, peuvent bénéficier de la déduction de leur revenu global imposable des montants déposés dans lesdits comptes dans la limite de 50 000D.

Par contre, les personnes soumises à l'imposition forfaitaire dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ne peuvent pas bénéficier d'une telle déduction car elles sont soumises à un impôt forfaitaire fixé en fonction de leur chiffre d'affaires.

Déduction au titre des sommes déposées dans des comptes épargne en actions

Dans une prise de position (1158) du 30 juillet 2012, la DGELF a précisé que les personnes physiques peuvent déduire de la base de leur revenu imposable, les sommes déposées dans des comptes épargne en actions.

³⁵ La liste des événements imprévisibles sera, à cet effet fixée, par l'arrêté conjoint du ministre des finances, du ministre de la santé publique et du ministre des affaires sociales du 31/08/2002.



Cette déduction se fait, pour les salariés, lors du calcul de la retenue à la source et ce, sur la base d'un certificat de dépôt délivré par l'établissement auprès duquel est ouvert le compte d'épargne en actions.

Etant précisé que le total de retenues à la source de l'année ne doit pas être inférieur à 45% du montant de l'impôt dû sur le revenu annuel des personnes bénéficiaires de l'avantage, compte non tenu de la déduction des sommes objet du dépôt dans des comptes épargne en actions.

Possibilité de retrait des produits provenant des comptes épargne en actions

Dans une prise de position (1245) du 23 juin 2015, la DGELF a rappelé que les banques ou les intermédiaires en bourse auprès desquels un compte épargne en actions est ouvert ne peuvent permettre au titulaire du compte, durant toute la période du blocage fixée à 5 ans, de retirer partiellement ou totalement, les sommes ayant servi à la détermination de la déduction.

Sur cette base, la DGELF a précisé que le titulaire du compte ne peut procéder au retrait des produits réalisé dans ce cadre que dans la limite des sommes dépassant le capital initial ayant servi à la détermination de l'avantage fiscal.

❖ Possibilité de déduction des sommes déposées dans un compte épargne en actions jusqu'à la date limite de dépôt de déclaration

Dans une prise de position (345) du 8 mars 2012, la DGELF a précisé que les sommes déposées dans des comptes épargne en actions au cours de l'année 2012 et avant l'expiration du délai limite de dépôt de la déclaration de l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2011 peuvent être admises en déduction des revenus imposables de cette année dans la limite de 50.000 dinars sans que l'impôt dû ne puisse être inférieur au minimum d'impôt fixé à 45% de l'impôt dû sur le revenu global compte non tenu de la déduction et sous réserve du respect de toutes les autres obligations exigées pour bénéficier de la déduction.

Sommes déposées dans des comptes épargne en actions

Dans une prise de position (0191) du 11 février 2012, la DGELF a précisé que les sommes déposées par un salarié dans un compte épargne en actions courant le mois de janvier 2012 sont déductibles de la retenue à la source mensuelle due par le salarié courant l'année 2012. Ils ne peuvent être déduites lors du calcul de la retenue du mois de décembre 2011.

Mais au cas où la déduction a été effectuée sur la base de la retenue du mois de décembre 2011, le contribuable est tenu de poursuivre la déduction au niveau de la déclaration annuelle des revenus de l'année 2011; la déduction dans ce cas ne peut pas couvrir les revenus de l'année 2012.

§ 2. Exemples d'illustration

Exemple 1: Supposons qu'une personne physique célibataire ait réalisé pendant l'année 2018 au titre de son activité non commerciale des recettes brutes de 80 000 dinars TTC, et ait déposé au cours de la même année dans un compte épargne en actions un montant de 55 000 dinars.

Dans ce cas, l'impôt sur le revenu dû par l'intéressé au titre de l'année 2018 est déterminé comme suit:

1- Impôt sur le revenu après déduction du montant déposé dans le compte épargne en actions

Revenu global net (80 000 dinars x 80%)	64 000
Déduction du montant déposé en CEA dans la limite de 50 000 dinars	-50 000
Revenu net imposable	14 000
Impôt sur le revenu dû selon le barème de l'impôt	2 340
CSS 1%	140

Revenu global net : 80 000 dinars x 80%	64 000
Impôt sur le revenu dû selon le barème de l'impôt	18 000
Minimum d'impôt exigible (18 000 dinars x 45%)	8 100



Dans ce cas, et dès lors que l'impôt sur le revenu dû après déduction de la somme déposée dans le comptes épargne en actions est inférieur au minimum d'impôt, le minimum d'impôt reste exigible soit 8 100 dinars.

Exemple 2 : Supposons le cas d'un salarié marié et ayant deux enfants à charge qui ait réalisé au titre de l'année 2018 un revenu imposable de 25 000 dinars et supposons qu'il ait déposé le 4 juin 2018 dans un compte épargne en actions, un montant de 12 000 dinars.

Dans ce cas, la retenue à la source au titre dudit revenu est décomptée comme suit :

1- détermination de l'impôt sur le revenu sans tenir compte de la déduction au titre des sommes déposées dans le compte épargne en actions

Revenu annuel global brut	25 000
Déduction au titre des frais professionnels 10% plafonnée à 2 000 dinars	-2 000
Déduction au titre de la situation de famille (Chef de famille 300 DT + 100 DT/enfant)	-500
Revenu global net imposable	22 500
Impôt dû	4 600

La retenue à la source opérée pendant les cinq premiers mois de l'année 2018 est de :

Retenue à la source mensuelle (4 600 dinars / 12 mois)	383
Retenue à la source au titre des 5 premiers mois : (janvier, février, mars, avril et mai)	1 917

2- Détermination de l'impôt sur le revenu en tenant compte des sommes déposées dans le compte épargne en actions (12 000 dinars)

Revenu annuel global brut	25 000
Déduction au titre des frais professionnels 10% plafonnée à 2 000 dinars	-2 000
Déduction au titre de la situation de famille (Chef de famille 300 DT + 100 DT/enfant)	-500
Déduction des montants déposés dans le compte épargne en actions	-12 000
Revenu global net imposable	10 500
Impôt dû	1 430
Minimum d'impôt exigible (4 600 dinars x 45%)	2 070

Etant donné que le montant de l'impôt sur le revenu liquidé après déduction des sommes déposées dans le compte épargne en actions dépasse le minimum d'impôt, l'impôt annuel sur le revenu reste exigible soit 2 070 dinars.

A compter du mois de juin 2018 la retenue à la source mensuelle est calculée comme suit : $(2\,070\,dinars - 1\,917\,dinars) / 7 = 22\,dinars$

Ainsi la retenue à la source effectuée au titre de l'année 2003 est égale à : $(383 \text{ dinars } \times 5) + (22 \text{ dinars } \times 7) = 2070 \text{ dinars}$



Section 12.Compte épargne pour l'investissement

§ 1. Réinvestissement financier

Les montants déposés par les **personnes physiques** dans des comptes épargne pour l'investissement ouverts auprès de la Caisse d'Epargne Nationale de Tunisie ou auprès des banques, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu au titre de l'année de dépôt dans la limite de 50.000 dinars par an et sans que l'impôt exigible soit inférieur au minimum d'impôt.

Les intérêts des comptes épargne pour l'investissement susmentionnés sont exonérés de l'impôt sur le revenu dans la limite de 4 000 dinars par an.

Les montants déposés dans les comptes épargne pour l'investissement doivent être utilisés pour la réalisation de nouveaux projets individuels, par le titulaire du compte ou par ses enfants, éligibles aux avantages fiscaux prévus par la législation en vigueur ou pour la souscription au capital initial d'entreprises ouvrant droit à la déduction des revenus ou bénéfices réinvestis conformément à la législation en vigueur relative à l'incitation à l'investissement. Il s'agit des :

- entreprises réalisant des investissements dans les zones de développement régional,
- entreprises réalisant des investissements dans le secteur de l'agriculture et de la pêche,
- entreprises réalisant des investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise et des investissements d'innovation dans tous les secteurs économiques, et ce, à l'exception des investissements dans le secteur financier et les secteurs de l'énergie, autres que les énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication.
- entreprises créées par les jeunes diplômés de l'enseignement supérieur, dont l'âge ne dépasse pas 40 ans à la date de la création de la société et qui assument personnellement et en permanence la responsabilité de gestion du projet,
- entreprises en difficultés économiques donnant droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement des revenus et des bénéfices dans le cadre des opérations de transmission des entreprises conformément à la législation en vigueur.

Aussi, les montants déposés dans les comptes épargne pour l'investissement, y compris les intérêts y afférents, doivent être utilisés au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit l'expiration de la période de l'épargne fixée à **5 ans** décomptés à partir de l'année de l'épargne.

Il est à noter qu'en cas de retrait des montants pour une raison autre que la réalisation des projets susmentionnés ou en cas de réalisation d'un projet après l'expiration de la période susvisée, le bénéficiaire de la déduction serait tenu de payer l'impôt dû et non acquitté au titre des montants déposés y compris les intérêts y afférents majoré des pénalités calculées conformément à la législation fiscale en vigueur.

Les pénalités de retard ne seront pas exigibles en cas de retrait des montants déposés suite à la survenance d'évènements imprévisibles tels que définis par la règlementation en vigueur.

Par ailleurs, les employeurs et les établissements de sécurité sociale peuvent déduire les montants déposés dans les comptes épargne pour l'investissement de l'assiette de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu pour les salariés et les pensionnés.

§ 2. Doctrines administratives

Fonds déposés dans un compte d'épargne investissement non utilisés dans les délais légaux.

Dans une prise de position (1200) du 5 octobre 2011, la DGELF a précisé que les montants déposés dans des comptes épargnes pour l'investissement doivent être utilisés au plus tard le 31 décembre de la 5^{ème} année qui suit l'année de dépôt desdits montant. La réalisation de projet après l'expiration de cette période entraîne le paiement de l'impôt dû et non acquitté au titre des montants déposés majoré des pénalités de retard.



Section 13. Contrats d'assurance-vie et aux contrats de capitalisation

§ 1. Contrats ouvrant droit aux avantages fiscaux

Sont éligibles aux avantages fiscaux, les contrats d'assurance-vie et les contrats de capitalisation qui comportent :

- 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 8 ans. ou
- une garantie des unités de compte au profit de l'assuré, de son conjoint, de ses ascendants ou descendants servies après une durée minimale de 8 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, ils doivent comporter :

- une cotisation minimale de l'affilié selon le taux fixé par l'arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances du 11 mars 2014.
- une durée d'affiliation minimale du salarié de 8 ans à l'exception des contrats collectifs souscrits avant le 1er janvier 2014 par les salariés dont la période allant de la date d'affiliation à la date de départ à la retraite est inférieure à 10 ans.

§ 2. Avantages fiscaux y relatifs

Au niveau de l'assuré

Montants payés aux entreprises d'assurance : Les montants payés par l'assuré sont déduits de l'assiette de l'impôt sur le revenu, et ce, dans la limite de 10.000 dinars par an.

Montants payés par l'employeur pour le compte du salarié : La cotisation de l'employeur est exonérée de l'impôt sur le revenu et de la retenue à la source.

Montants payés en exécution desdits contrats: Tous les montants payés dans le cadre de l'exécution des contrats d'assurance- vie et des contrats de capitalisation sont exonérés de l'impôt sur le revenu.

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.

❖ Au niveau de l'employeur souscripteur aux contrats collectifs

Les montants payés par l'employeur souscripteur y compris ceux payés en exécution de ses obligations prévues par la législation en vigueur sont déduits de son assiette imposable.

§ 3. Conséquences de non respect de la période de l'épargne de 8 ans

Au niveau de l'assuré et de l'employeur souscripteur

Le non respect de la période de l'épargne fixée à 8 ans entraine 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.³⁶

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.

³⁶ la durée d'affiliation minimale des contrats assurance-vie et des contrats de capitalisation fixée à 8 ans au lieu de 10 ans s'applique aux contrats conclus à partir du 1er janvier 2018.



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 8 ans qui serait décomptée, dans ce cas, à partir de la date du contrat initial.

❖ Au niveau des entreprises d'assurance

Dans le cas où l'entreprise d'assurance permet à l'assuré de disposer totalement ou partiellement de l'épargne avant l'expiration de la période de 8 ans sans attestation de régularisation de sa situation fiscale et de celle de son employeur le cas échéant, elle est tenue solidairement avec eux, pour le paiement de l'impôt dû et non acquitté ainsi que des pénalités de retard y afférentes.

§ 4. Doctrines administratives

Contrats collectifs d'assurance revêtant le caractère obligatoire

Dans une prise de position (1446) du 23 mai 2016, la DGELF a précisé que la participation de l'employeur dans un contrat collectif d'assurance revêtant le caractère obligatoire en vertu d'une convention collective sectorielle (cas de la convention de l'électricité et électronique) ne constitue pas un complément de revenu pour les salariés et est de ce fait déductible de la base imposable à l'IR et de l'assiette de la retenue à la source. Ladite participation est réputée obligatoire lorsque l'employeur est tenu d'adhérer auxdits contrats collectifs d'assurance et est soumis obligatoirement au prélèvement de sa participation à ce titre.

❖ Retenue à la source due en cas de rachat d'un contrat assurance-vie avant l'expiration de la période de dix ans

Dans une prise de position (452) du 23 février 2016, la DGELF a précisé que le rachat des contrats d'assurance-vie avant l'expiration de la période de 10 ans donne lieu à l'application d'une retenue à la source au taux de 20% sur le surplus par rapport au capital engagé constituant des revenus de capitaux mobiliers.

§ 5. Exemples d'illustration

Soit un architecte marié et ayant 4 enfants à charge, le premier âgé de 23 ans, poursuivant ses études supérieures sans bénéfice de bourse universitaire, alors que les 3 autres enfants sont âgés de moins de 20 ans, qui a réalisé au titre de l'année 2018 un revenu global net de 25 000 Dinars.

Supposons que l'intéressé ait souscrit un contrat d'assurance-vie qui comporte 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 8 ans et ait versé au titre dudit contrat au cours de l'année 2018 la somme de 12 500 Dinars. Dans ce cas, l'impôt sur le revenu exigible serait déterminé comme suit :

Revenu global net	25 000
Déduction chef de famille (300 D)	-300
Déduction enfants à charge (1 000D+100D+100D+100D)	-1 300
Déduction au titre des primes d'assurance-vie	- 10 000
Revenu net imposable	13 400
impôt sur le revenu dû (barème)	2 184



Section 14.Sociétés d'investissement à capital risque et fonds communs de placement à risque

Suite à l'unification de la liste des sociétés donnant droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement entre les opérations d'investissement direct et les opérations d'investissement via les SICAR et FCPR, les interventions desdits sociétés et fonds, sont désormais limitées à la même liste des sociétés donnant droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement. Il s'agit des:

- sociétés réalisant des investissements dans les zones de développement régional,
- sociétés réalisant des investissements dans le secteur de l'agriculture et de la pêche,
- sociétés réalisant des investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise et des investissements d'innovation dans tous les secteurs économiques, et ce, à l'exception des investissements dans le secteur financier et les secteurs de l'énergie, autres que les énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication.
- sociétés créées par les jeunes diplômés de l'enseignement supérieur, dont l'âge ne dépasse pas 40 ans à la date de la création de la société et qui assument personnellement et en permanence la responsabilité de gestion du projet. Dans ce cas, le capital desdites entreprises doit être détenu à raison de plus de 50% par lesdits jeunes,
- sociétés en difficultés économiques donnant droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement des revenus et des bénéfices dans le cadre des opérations de transmission des entreprises conformément à la législation en vigueur.

§ 1. Avantage accordé sur la base des montants effectivement employés

Sous réserve du minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont déductibles de l'assiette de l'impôt, les revenus ou les bénéfices souscrits au capital des SICAR ou placés auprès d'elles sous forme de fonds à capital risque qui emploient le capital souscrit et libéré ou les montants déposés sous forme de fonds à capital risque³⁷, dans la souscription aux actions ou aux parts sociales ou aux obligations convertibles en actions, émises par les entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement, et ce, dans un délai ne dépassant pas la fin des deux années suivant celle au cours de laquelle le capital souscrit a été libéré ou celle du paiement de chaque montant mis à leur disposition.

La déduction des montants effectivement employés par la SICAR, a lieu dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt et **nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989**, en cas d'emploi par ladite société du capital souscrit et libéré ou des montants déposés sous forme de fonds à capital risque, dans la souscription aux actions ou aux parts sociales ou aux obligations convertibles en actions émises par les entreprises éligibles au **développement régional** et au **développement agricole**, et dans les mêmes délais.

La déduction a lieu dans la limite des montants effectivement employés par la SICAR et sans dépasser le revenu ou le bénéfice imposable.

Le même régime s'applique, dans les mêmes limites et conditions, aux revenus ou bénéfices souscrits et libérés aux parts des fonds communs de placement à risque.

Est déductible du bénéfice imposable la **plus-value** provenant des opérations de cession ou de rétrocession des actions et des parts sociales réalisée pour leur compte ou pour le compte d'autrui par les SICAR souscrites ou acquises dans le cadre des dispositions précitées lorsque la cession ou la rétrocession a lieu après l'expiration de la cinquième année suivant celle de la souscription aux actions et aux parts sociales ou de leur acquisition, et ce, dans la limite de 50% de la plus value réalisée.

§ 2. Avantage accordé sur la base d'un engagement

Sous réserve du minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont déductibles dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt, les revenus ou les bénéfices souscrits au

³⁷ Autre que celui provenant de sources de financement étrangères ou de ressources du budget de l'État.



capital des SICAR ou placés auprès d'elles sous forme de fonds à capital risque qui s'engagent à employer 65% au moins du capital libéré et 65% au moins de chaque montant mis à leur disposition sous forme de fonds à capital risque, pour l'acquisition ou la souscription des actions ou des parts sociales ou des obligations convertibles en actions, nouvellement émises par des entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement, et ce, dans un délai ne dépassant pas la fin des deux années suivant celle au cours de laquelle le capital souscrit a été libéré ou celle du paiement de chaque montant mis à leur disposition.

La déduction a lieu **nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989** et selon les mêmes conditions lorsque la SICAR s'engage à employer 75% au moins du capital souscrit et libéré et 75% au moins de chaque montant placé auprès d'elle sous forme de fonds à capital risque, dans la souscription aux actions ou aux parts sociales ou aux obligations convertibles en actions **nouvellement émises** par les entreprises éligibles au **développement régional** et au **développement agricole**, et dans les mêmes délais.

Le même régime s'applique, dans les mêmes limites et conditions, aux revenus ou bénéfices souscrits et libérés aux parts des fonds communs de placement à risque.

Est déductible du bénéfice imposable la **plus-value** provenant des opérations de cession ou de rétrocession des actions et des parts sociales, réalisée pour leur compte ou pour le compte d'autrui par les SICAR souscrites ou acquises dans le cadre des dispositions précitées.

§ 3. Conditions pour le bénéficie du dégrèvement financier

Le bénéfice de la déduction des bénéfices réinvestis par la SICAR et le FCPR est subordonné au respect des conditions suivantes :

- la présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, de l'attestation de libération du capital souscrit ou du paiement des montants, délivrée par la société d'investissement à capital risque et de l'engagement de la société d'investissement à employer le capital libéré ou les montants déposés sous forme de fonds à capital risque,
- l'émission de nouvelles actions,
- le non retrait des montants déposés sous forme de fonds à capital risque pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de leur paiement,
- la non réduction du capital pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit sauf en cas de réduction pour résorption des pertes,
- la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises pour les personnes qui exercent une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale.
- la non cession des actions, des parts sociales ou des parts des fonds qui ont donné lieu au bénéfice de la déduction, avant la fin des deux années suivant celle de la libération ou de l'emploi du capital souscrit ou des parts souscrites.
- la non stipulation dans les conventions signées avec les promoteurs des projets de garanties en dehors des projets ou de rémunérations qui ne sont pas liées aux résultats du projet objet de l'opération d'intervention de la société d'investissement à capital risque,
- l'intervention des sociétés ou des fonds dans le cadre d'opérations d'investissement prévues par la législation en vigueur,
- l'affectation des bénéfices ou des revenus réinvestis dans un compte spécial au passif du bilan non distribuable sauf en cas de cession des actions, des parts sociales ou des parts des fonds ayant donné lieu au bénéfice de la déduction, et ce, pour les personnes soumises légalement à la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.

L'avantage fiscal prévu n'est pas accordé aux opérations de souscription destinées à l'acquisition de terrains à l'exception des opérations de réinvestissement dans les entreprises créées par les jeunes diplômés de l'enseignement supérieur.



§ 4. Cession ou de la rétrocession

Dans le cas de la cession ou de la rétrocession par les SICAR ou les FCPR, des participations ayant donné lieu au bénéfice des avantages fiscaux, lesdites sociétés ou fonds sont tenus de réemployer le produit de la cession ou de la rétrocession selon les mêmes modalités initiales.

§ 5. Déchéance

Les SICAR sont tenues solidairement avec les bénéficiaires de la déduction, chacun dans la limite de la déduction dont il a bénéficié, de payer le montant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû et non acquitté en vertu des dispositions précitées et des pénalités y afférentes en cas de non emploi du capital libéré et des montants déposés sous forme des fonds à capital risque, selon les conditions prévues ou dans le cas de réduction de son capital avant l'expiration de la période fixée à cet effet.

La même déchéance s'applique aux gestionnaires des FCPR en cas de non respect de la condition relative à l'emploi des actifs des fonds dans les conditions prévues par la loi ou en cas où il a été permis aux porteurs des parts le rachat de leurs parts avant l'expiration de la période fixée à cet effet.

§ 6. Doctrines administratives

Sort de la prime d'émission en cas de réinvestissement des bénéfices par une SICAR

Dans une prise de position (1045) du 26 mai 2015, la DGELF a précisé que les avantages fiscaux au titre du réinvestissement sont déterminés dans tous les cas sur la base de la **valeur nominale** des titres ayant permis de bénéficier desdits avantages.

La **prime d'émission** ne peut en aucun cas être prise en considération pour la déduction au titre du réinvestissement qui reste, comme sus-indiqué, limitée à la valeur nominale des titres.

En outre, pour la détermination des taux d'emploi de 65% ou 75%, tout le montant libéré par la SICAR est pris en considération, y compris le cas échéant, la prime d'émission.

§ 7. Exemples d'illustration

Exemple 1: Supposons qu'une société anonyme « X » opérant dans le domaine des services informatiques ait déposé, le 12 juillet 2017 auprès d'une SICAR, la somme de 150 000 Dinars dans un fond à capital risque. Supposons aussi que le bénéfice net déclaré par ladite société au titre du même exercice soit de 560 000 Dinars pour un chiffre d'affaires local TTC de 5 Millions de Dinars.

Dans ce cas, et si la société ne dispose pas d'un engagement d'emploi des montants déposés auprès de la SICAR dans les sociétés qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement, elle ne bénéficie d'aucun avantage fiscal au titre du réinvestissement des bénéfices.

Supposons par ailleurs, que la SICAR ait délivré à la société, en date du 25 février 2018, une attestation justifiant l'emploi des montants déposés auprès d'elle au cours de l'année 2017, dans les conditions suivantes :

- 120 000 Dinars dans la souscription aux actions nouvellement émises par une clinique créée par un jeune diplômé en médecine âgé de moins de 40 ans,
- 30.000 Dinars dans la souscription au capital initial d'une société exerçant dans le domaine de distribution des produits de beauté,

Dans ce cas, l'avantage fiscal auquel peut prétendre la société « X » est déterminé comme suit :

- Pour les 30 000 Dinars : aucun avantage n'est accordé à ce titre puisque l'intervention a eu lieu dans un secteur qui n'ouvre pas droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement des revenus ou bénéfices.
- Pour les 120 000 Dinars : l'emploi ayant lieu en 2018 et avant la date limite du dépôt de la déclaration de l'impôt sur les sociétés y relative, la société peut bénéficier de l'avantage au titre de l'exercice 2017 ou de l'exercice 2018, et ce, selon les 2 hypothèses suivantes :



<u>Hypothèse 1</u>: Le résultat de l'exercice de l'emploi des montants dans le capital de la clinique, soit l'exercice 2018 est bénéficiaire de 200 000 Dinars, la déduction des montants employés a lieu comme suit :

Bénéfice fiscal (avant impôt)	200 000
Déduction des montants effectivement employés	120 000
Bénéfice imposable	70 000
IS dû (70 000 D x 25%)	17 500
Minimum d'impôt dû (200 000 D x 15%)	30 000
Minimum d'impôt du chiffre d'affaires (5 MD x 0,2%)	10 000

Le minimum d'impôt de 30 000 Dinars serait exigible.

<u>Hypothèse 2</u>: Le résultat des exercices 2017 et 2018 sont déficitaires, dans ce cas, la société « X » perd son droit à l'avantage fiscal. Toutefois, et en cas de cession des actions après l'expiration des cinq années qui suivent l'année de souscription, soit après l'expiration de l'année 2023, elle peut bénéficier de la déduction de la plus-value réalisée à ce titre dans la limite de 50% de son montant.

Exemple 2: Reprenons les données de l'exemple n° 1 et supposons que la SICAR ait délivré à la société « X », lors du dépôt des fonds en 2017, un engagement d'emploi de 65% du montant déposé, soit 97 500 D dans la souscription d'actions nouvellement émises par des entreprises innovantes dans opérant dans le secteur informatique (faisant partie des entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement).

Dans ce cas, la déduction a lieu au titre de l'exercice du paiement des fonds soit l'exercice 2017, l'impôt dû par ladite société au titre dudit exercice, serait déterminé comme suit :

Bénéfice fiscal (avant impôt)	560 000
Déduction des montants effectivement employés	150 000
Bénéfice imposable	410 000
IS dû (410 000 D x 25%)	102 500
Minimum d'impôt dû (560 000 D x 15%)	84 000
Minimum d'impôt du chiffre d'affaires (5 MD x 0,2%)	10 000

Donc, l'impôt sur les sociétés dû serait de 102 500 Dinars.

Exemple 3 : Reprenons les données de l'exemple n° 1 et supposons que la SICAR ait cédé pour le compte de la société « X » les actions :

- souscrites au cours de l'exercice 2018 au capital de la société de distribution des produits de beauté réalisant aussi une plus-value de 15.000 D.
- souscrites au cours de l'exercice 2018 au capital de la clinique réalisant ainsi une plus-value de 78 000 Dinars.

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

- 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,
- 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 2024)
 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 2024) La plusvalue 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 Dinars.



Section 15.Fonds d'amorçage

§ 3. Réinvestissement financier

Nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, sont déductibles de l'assiette de l'impôt, les bénéfices 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 qui emploient leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds d'amorçage conformément à la législation les régissant.

La déduction est subordonnée à :

- la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises,
- la production à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés de l'année de la déduction, d'une attestation de souscription et de paiement des parts délivrée par les gestionnaires des fonds.
- la non cession des actions, des parts sociales ou des parts des fonds qui ont donné lieu au bénéfice de la déduction, avant la fin des deux années suivant celle de la libération ou de l'emploi du capital souscrit ou des parts souscrites,
- la non stipulation dans les conventions signées avec les promoteurs des projets de garanties en dehors des projets ou de rémunérations qui ne sont pas liées aux résultats du projet objet de l'opération d'intervention de la société d'investissement à capital risque,
- l'intervention des sociétés ou des fonds dans le cadre d'opérations d'investissement prévues par la législation en vigueur,
- l'affectation des bénéfices ou des revenus réinvestis dans un compte spécial au passif du bilan non distribuable sauf en cas de cession des actions, des parts sociales ou des parts des fonds ayant donné lieu au bénéfice de la déduction, et ce, pour les personnes soumises légalement à la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.

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

§ 4. Plus value de cession des parts des fonds d'amorçage

N'est pas prise en considération pour la détermination du bénéfice imposable (exonérée pour les personnes physiques), la plus-value provenant des opérations de cession ou de rétrocession des parts des fonds d'amorçage et les parts des fonds communs de placement à risque qui emploient leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds d'amorçage susvisés conformément à la législation les régissant.

§ 5. Exemples d'illustration

Supposons qu'une société soumise à l'IS ait réalisé au titre de l'année 2018 un bénéfice net (avant impôt) de 165 000 dinars pour un chiffre d'affaires local brut de 6 millions de dinars et ait souscrit au cours de la même année aux parts des fonds d'amorçage pour 120 000 dinars. Dans ce cas, l'impôt dû par la société en question au titre de l'année 2018 est calculé comme suit :

Bénéfice fiscal net (avant impôt)	165 000
Déduction des bénéfices réinvestis (sans minimum d'impôt)	120 000
bénéfice imposable	45 000
Impôt sur les sociétés dû 25%	11 250
Minimum d'impôt sur le chiffre d'affaires 0,2%	12 000
Impôt sur les sociétés de l'exercice 2018	12 000
Contribution de Solidarité Sociale 2018 (1%)	450



Section 16. Doctrines administratives relatives au dégrèvement financier

§ 1. Doctrines administratives

Sort du dégrèvement financier dans l'augmentation du capital d'une société bénéficiaire des avantages du développement régional et d'une société agricole dont la situation n'est pas en règle avec la CNSS

Dans une prise de position (611) du 6 mars 2018, la DGELF a précisé que la souscription au capital d'une société bénéficiaire des avantages du développement régional et d'une société agricole ouvre droit au dégrèvement financier à l'exception des souscriptions pour financer l'acquisition de terrains. Néanmoins, dès lors que le souscripteur n'est pas en situation régulière avec la CNSS à la date de dépôt de la déclaration annuelle, il ne peut bénéficier du dégrèvement financier.

Ordre de déduction des bénéfices provenant de l'exploitation et des bénéfices réinvestis

Dans la note commune 7/2015, la DGELF a précisé que toute entreprise qui bénéficie des avantages fiscaux au titre des bénéfices provenant de l'exploitation et au titre du réinvestissement, peut opter pour l'ordre de déduction des bénéfices qui lui est le plus profitable.

Toutefois, en cas de réalisation de plusieurs opérations d'investissement subordonnées au minimum d'impôt, l'ordre de déduction adoptée ne peut pas aboutir à un impôt inférieur à ce minimum fixé à 45% de l'impôt dû sur le revenu global imposable compte non tenu de la déduction du revenu réinvesti pour les personnes physiques, et à 15% du bénéfice global imposable compte non tenu de la déduction des bénéfices réinvestis pour les personnes morales.

Sachant que les bénéfices totalement déductibles sans que le minimum d'impôt soit exigible et les bénéfices soumis à l'impôt au taux de 10% n'entrent pas dans la base de calcul du minimum d'impôt.

Financement des opérations de réinvestissement par le leasing ou l'ijara

Dans la note commune 7/2015, la DGELF a précisé que les éléments d'actif financés par le leasing ou l'ijara, sont inscrits au bilan de l'exploitant et sont éligibles aux amortissements déductibles conformément à la législation fiscale en vigueur. Ainsi, leur financement par le leasing ou l'ijara ne constitue pas un obstacle pour le bénéfice de l'avantage fiscal au titre du réinvestissement financier à condition de respecter toutes les conditions requises à ce titre conformément à la législation en vigueur.

Opérations de réinvestissement par conversion de créances en participations au capital des sociétés

Dans une prise de position (788) du 26 mars 2018, la DGELF a précisé que conformément à la législation relative aux opérations de réinvestissement au capital des sociétés ouvrant droit aux avantages fiscaux, l'avantage est subordonné notamment à l'affectation des bénéfices ou revenus de l'année concernée par l'avantage fiscal à l'opération d'investissement, et ce, nonobstant le mode de financement de ladite opération.

A cet effet, le financement d'un investissement par conversion des créances en participations au capital de la société qui a réalisé l'opération d'investissement, ne constitue pas un obstacle pour le bénéfice de l'avantage au titre du réinvestissement.

❖ Conditions d'éligibilité à l'abattement au titre du dégrèvement financier

Dans une prise de position (1387) du 15 juillet 2015, la DGELF a précisé que le bénéfice de l'abattement au titre du dégrèvement financier est subordonné à l'inscription des bénéfices réinvestis dans un compte de réserve spécial d'investissement au passif du bilan, non distribuable sauf en cas de cession des actions ou des parts sociales ayant donné lieu au bénéfice de la déduction. Les bénéfices réinvestis ne peuvent plus être distribués aux associés ou affectés à d'autres utilisations avant la cession desdits titres qui ne peut se faire avant l'expiration de deux années suivant celle de la libération du capital souscrit.



La DGELF a précisé, dans ce cadre, que les sociétés sont tenues de réparer les omissions relatives à la constatation de la réserve au passif du bilan avant l'intervention des services de contrôle fiscal, et ce, en procédant aux modifications comptables nécessaires afin d'inscrire les bénéfices réinvestis dans un compte spécial au passif du bilan.

Date de calcul de la période de deux ans pour la non cession des titres

Dans la note commune 7/2015, la DGELF a précisé que la législation relative aux avantages fiscaux prévoit que pour les opérations de réinvestissement au capital des entreprises qui donnent droit aux avantages fiscaux, le bénéfice de l'avantage est subordonné notamment à la non cession des titres qui ont donné droit au bénéfice de l'avantage avant l'expiration des deux années suivant celle de la libération du capital souscrit.

Sur cette base, et en cas de libération du capital par tranches, la période des deux années est calculée à partir de l'année suivant celle de libération de la dernière tranche du capital souscrit.

Date de calcul de la période de cinq ans pour la non réduction du capital souscrit

Dans la note commune 7/2015, la DGELF a précisé que le bénéfice de l'avantage fiscal au titre du réinvestissement au sein même de la société ou au capital des entreprises est subordonné notamment à la non réduction du capital souscrit sauf pour résorption des pertes avant l'expiration de la période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année suivant celle de la libération du capital souscrit pour les opérations de réinvestissement au capital des entreprises.

Ainsi, pour les opérations d'investissement au capital des entreprises et dans le cas de libération du capital souscrit par tranches, la période de cinq ans est calculée à partir du 1er janvier de l'année qui suit la dernière opération de libération du capital souscrit.

Etant précisé qu'en cas de réalisation de plusieurs opérations de réinvestissement, la période de cinq ans est calculée pour chaque opération de réinvestissement séparément.

Le bénéfice du dégrèvement fiscal est subordonné au respect des conditions prévues par la loi avant l'expiration du délai imparti pour le dépôt de la déclaration définitive

Dans une prise de position (805) du 9 juin 2010, la DGELF a précisé que le bénéfice du dégrèvement fiscal est subordonné au respect des conditions prévues par la loi avant l'expiration du délai imparti pour le dépôt de la **déclaration définitive** de l'impôt sur les sociétés.

Limitation de la déduction des bénéfices et des revenus réinvestis aux seuls revenus et bénéfices déclarés dans les délais légaux

Dans une prise de position (1855) du 19 décembre 2013, la DGI a rappelé que les avantages prévus par la législation fiscale au titre des bénéfices souscrits au capital des entreprises ouvrant droit à déduction des bénéfices souscrits sont accordés dans la limite des bénéfices ou revenus déclarés dans les délais légaux.

Quant au cas de l'espèce, et s'agissant d'une société anonyme ayant déposé sa déclaration provisoire au titre de l'IS de l'année N en avril N+1, et qui a omis de déposer une déclaration définitive avant le délai légal du 25 juin, la DGELF a précisé pour ce cas que la déclaration provisoire est assimilée à une déclaration définitive et, par conséquent, la société concernée peut bénéficier de la déduction des bénéfices réinvestis dans la limite de ses bénéfices déclarés au niveau de la déclaration provisoire.

L'apport en nature exclu du dégrèvement financier

Dans une prise de position (1009) du 16 juillet 2004, la DGELF a précisé que les apports en nature n'ouvrent pas droit au dégrèvement financier.



Exclusion des titres souscrits et non encore libérés des avantages liés au dégrèvement financier

Dans une prise de position (218) du 22 février 2006, la DGELF a précisé que le bénéfice du dégrèvement fiscal est subordonné au respect de certaines conditions dont notamment la condition que les actions ou les parts sociales sont nouvellement émises. Le dégrèvement fiscal ne peut être accordé, en conséquence, qu'aux associés qui ont souscrit au capital initial ou à ceux ayant participé à l'augmentation dudit capital. L'acquisition de titres souscrits et non encore libérés est considérée, selon ladite prise comme une acquisition de titres anciens exclus des avantages liés au dégrèvement financier.

Augmentation du capital en vue de résorber les pertes

Dans une prise de position (066) du 14 avril 2008, la DGELF a précisé que la souscription à une augmentation du capital destinée à reconstituer les fonds propres et résorber les pertes ne donne pas droit à la déduction des bénéfices.

Déchéance en cas de réduction du capital

Dans la note commune 13/1996, l'administration fiscale a précisé que la réduction du capital décidé par la société peut ne pas dépendre de la volonté du souscripteur, ayant bénéficié de l'avantage fiscal, et que ce dernier est libre de céder les titres à chaque fois qu'il est opportun de faire sans qu'il soit dépendant de la volonté de la société. Ainsi, toute réduction du capital, sauf pour la résorption des pertes, dans les délais fixés par le code d'incitation aux investissements, entraîne le paiement par la société de l'équivalant du dégrèvement fiscal initialement accordé à ces souscripteurs, majoré des pénalités de retard.

Non report de la fraction non utilisée d'un dégrèvement financier

Dans une prise de position (1407) du 1er octobre 1999, la DGELF a rappelé la doctrine administrative autorisant d'imputer le réinvestissement financier libéré jusqu'à la date de dépôt de déclaration des résultats de l'exercice précédent objet de ladite déclaration ; Néanmoins, la déduction doit porter sur la totalité du montant libéré au titre du dégrèvement financier dans la limite du bénéfice imposable et qu'en conséquence, il n'est pas admis d'imputer le reliquat éventuel non imputé, en raison du plafonnement, sur les résultats de l'exercice suivant (au cours duquel l'investissement financier a lieu).

Toutefois, si la libération des actions souscrites, lors de la constitution ou de l'augmentation de capital de la société anonyme, a été effectuée par tranche et répartie sur plusieurs exercices ; chaque montant libéré est éligible au dégrèvement financier séparément.

§ 2. Exemples d'illustration

Exemple 1: Supposons qu'une société exerçant dans une zone de développement régional (1^{er} groupe) depuis 2010, ait réalisé une opération d'extension au cours de l'exercice 2016 et qu'elle ait réalisé au cours de l'exercice 2018 une perte fiscale de 250 000 dinars et un chiffre d'affaires global de 3 Millions de dinars dont 40% provenant des investissements d'extension réalisés en 2016.

Dans ce cas, le minimum d'impôt s'applique au titre du chiffre d'affaires relatif exclusivement à l'investissement initial étant donné qu'il ne bénéficie pas de la déduction totale des bénéfices provenant de l'activité et ce comme suit :

- Chiffre d'affaires provenant de l'investissement initial : (3 MDT x 60%)= 1,8 MDT
- Minimum d'impôt exigible (1,8 MDT x 0,1%) : 1.800 DT

Le chiffre d'affaires provenant des investissements d'extension réalisés en 2016 soit 1,2 Millions de dinars n'est pas concerné par le minimum d'impôt et ce au titre des résultats réalisés durant le reste de la période de 5 ans à compter de l'année 2016 (à compter de la date d'entrée en activité).



Exemple 2: Supposons qu'une entreprise industrielle, ait réalisé au titre de l'année 2017 un bénéfice fiscal (avant impôt) de 300 000 dinars et qu'elle ait réinvesti au titre de la même année 400 000 dinars D dans l'augmentation de capital d'une société de développement informatique (secteur innovant ayant reçu l'approbation du ministre chargé des finances).

Dans ce cas, l'impôt dû par ladite société est déterminé comme suit :

Bénéfice fiscal 2017 (avant IS)	300 000
Déduction des bénéfices réinvestis (sous réserve du minimum d'impôt)	-400 000
bénéfice fiscal imposable (déduction dans la limite du bénéfice)	0
Impôt sur les sociétés dû 25%	0
Minimum d'impôt dû (15% x 300 000)	45 000

Étant donné que l'IS déterminé après déduction des sommes réinvesties est inférieur au minimum d'impôt, ce dernier serait exigible, soit 45.000 dinars.

Exemple 3: Reprenons les données de l'exemple 2 et supposons que l'entreprise ait fait l'objet d'une vérification fiscale au cours de l'année 2019 qui concerne entre autre les bénéfices de l'année 2017 et qui a abouti à l'augmentation des résultats de la même année d'un montant de 230 000 dinars.

Dans ce cas l'impôt dû à la suite de l'intervention des services du contrôle fiscal est déterminé comme suit :

Bénéfice fiscal déclaré 2017	300 000
Rectification du résultat fiscal	230 000
Bénéfice fiscal rectifié	530 000
Déduction des bénéfices réinvestis dans la limite du bénéfice déclaré (et non	-300 000
pas sur la base du bénéfice fiscale rectifié)	-300 000
bénéfice fiscal imposable	230 000
Impôt sur les sociétés dû 25%	57 500
Minimum d'impôt dû (15% x 530 000)	79 500

Etant donné que l'IS déterminé après déduction des sommes réinvesties est inférieur au minimum d'impôt, ce dernier serait exigible, soit 79 500 dinars.

Le différentiel d'impôt exigible à la suite de l'intervention des services du contrôle fiscal est égal à : 79 500 - 45 000 = 34 500 dinars majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur.

Exemple 4: Supposons qu'une société commerciale, SARL soumise à l'audit d'un commissaire aux comptes, ait réalisé au titre de l'exercice 2017 un bénéfice net imposable de 120 000 dinars, et qu'elle ait souscrit au cours du même exercice au capital d'un hôtel exerçant au gouvernorat Gafsa (zone de développement régional) pour un montant de 200 000 dinars dont 50 000 dinars ont été libéré en date du 20 juin 2018.

Dans ce cas et si on suppose qu'elle ait affecté le bénéfice réinvesti dans un compte de réserve à régime spécial, son bénéfice imposable pour l'exercice 2017 serait déterminé comme suit :

Bénéfice net de l'exercice 2017	120 000
Déduction des bénéfices réinvestis (montant libéré uniquement)	-50 000
Bénéfice imposable	70 000
Impôt sur les sociétés exigible (25% x 70 000)	17 500

A ce titre la société commerciale a le choix entre utiliser le montant libéré de 50 000 dinars pour défiscaliser les bénéfices 2017 (libération effectuée avant la date limite du dépôt de la déclaration d'IS) ou de l'imputer sur les bénéfices de l'année 2018 (année de libération des fonds).

Si on suppose qu'elle ait, en date du 14 Mars 2019, cédé les titres ayant donné lieu au bénéfice de l'avantage fiscal. Elle serait tenue de payer l'impôt non acquitté, et ce, comme suit :



Bénéfice imposable après déduction des bénéfices réinvestis	70 000
Réintégration des montants libérés et déduits	50 000
Bénéfice imposable	120 000
Impôt sur les sociétés exigible (25% x 120 000)	30 000
Impôt payé	-17 500
Impôt à payer (majoré des pénalités de retard exigibles)	12 500



Section 17. Avantages en matières de droit d'enregistrement

§ 1. Enregistrement de lots ou de bâtiments aménagés pour l'exercice d'activités économiques

Les contrats portant première mutation à titre onéreux de lots ou de bâtiments aménagés pour l'exercice d'activités économiques au sens de la loi de l'investissement et réalisés dans le cadre de l'aménagement de zones industrielles ou touristiques ou de zones pour l'exercice d'une activité artisanale ou professionnelle conformément aux plans d'aménagement urbain à condition qu'ils n'aient pas fait l'objet d'une exploitation antérieure s'enregistrent au droit fixe de 25 dinars par page majoré du droit de la conservation de la propriété foncière (CPF) de 1%.

Le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe est subordonné à la production à l'appui desdits actes :

- d'une copie de la décision d'approbation du lotissement pour les lots à l'exception des contrats relatifs aux acquisitions effectuées auprès de l'agence foncière industrielle et de l'agence foncière touristique;
- d'une copie de l'attestation du dépôt de la déclaration d'investissement prévue par la législation fiscale en vigueur.

On entend par première mutation de lot de terrain ou de bâtiment, le premier contrat qu'il soit établi sous forme de promesse de vente ou de vente après lotissement ou construction. Par conséquent les ventes de bâtiment ayant fait l'objet d'une précédente mutation ou les ventes de lot de terrain en dehors de lotissements ne peuvent bénéficier de l'enregistrement au droit fixe puisqu'elles ne répondent pas à la condition de la première mutation.

Cet avantage couvre les acquisitions effectuées auprès des promoteurs immobiliers agréés ainsi qu'auprès des autres intervenants dans le secteur de l'immobilier.

Le droit de la conservation de la propriété foncière (CPF) de 1% demeure exigible.

§ 2. Enregistrement des acquisitions d'immeubles dans le cadre d'opérations de leasing

Une opération de leasing relative à un immeuble peut engendrer l'établissement de trois types de contrats :

- le contrat d'acquisition de l'immeuble par l'établissement financier de leasing destiné à faire l'objet de location ultérieure; ce contrat est soumis en principe au régime du droit commun (5%) majoré du droit de la conservation de la propriété foncière (CPF) de 1%.
- le contrat de leasing proprement dit; ce contrat est soumis au droit fixe des actes innomés de 25 dinars par page et par copie d'acte.
- le contrat de cession de l'immeuble au preneur au cours ou à l'expiration de la durée de location.

Les contrats de vente d'immeuble conclus entre les établissements financiers de leasing et le preneur dans le cadre d'opérations de leasing, à savoir par l'exercice de l'option achat à l'expiration de la période de bail, ou avant le terme de la période de location, bénéficient de l'enregistrement au droit fixe de 25 dinars par page de chaque copie d'acte.

La vente doit lier les mêmes parties mentionnées au contrat de leasing et se rapporter au même bien Une vente faisant intervenir une tierce personne autre que le bailleur et le preneur ou qui se rapporte à un immeuble ou fraction d'immeuble autre que l'immeuble objet du contrat de leasing, ne peut bénéficier de l'enregistrement au droit fixe.

§ 3. Doctrines administratives

Obligation d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement pour bénéficier de l'enregistrement au droit fixe des lots ou de bâtiments aménagés pour l'exercice d'activités économiques



Dans une prise de position (1113) du 23 juillet 2009, la DGELF a précisé que le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe est subordonné à la production à l'appui desdits actes de mutation d'une copie de l'attestation de dépôt de la déclaration d'investissement datée antérieurement au contrat de mutation et comportant mention de la valeur du bien immeuble objet de la mutation.

Enregistrement du contrat de mutation d'un bien immeuble aménagé pour l'exercice d'une activité économique

Dans une prise de position (1113) du 24 avril 2018, la DGELF a considéré qu'un contrat portant mutation d'un immeuble (hors zone professionnelle) destiné à être exploité comme cabinet médical, conclu en mars 2018 entre une société de promotion immobilière et une banque dans le cadre d'une opération de leasing au profit d'un médecin, ne bénéficie plus d'aucun avantage fiscal en matière d'enregistrement et de timbre et devient soumis au droit d'enregistrement proportionnel au taux de 5%, au droit de timbre au tarif de 5 dinars par page de chaque copie du contrat et du droit de la conservation foncière au taux de 1%.



Section 18. Avantages en matière de TVA des équipements

§ 1. Teneur de la mesure

Nature investissement (Décret gouvernemental n° 2017-419 du 10 avril 2017)	Equipements importés, n'ayant pas de similaires fabriqués localement	Equipements fabriqués localement
Secteurs économiques à l'exclusion du secteur de la consommation sur place, du secteur commercial, du secteur financier, du secteur de l'énergie, autre que les énergies renouvelables, des mines et des opérateurs du réseau de communication.	Exonération des droits de douane et la réduction du taux de la TVA à 7% (Liste 1)	Suspension de la TVA pour les investissements de création et ce au titre des équipements acquis avant l'entrée en activité effective et réduction de la TVA au taux de 7% dans les autres cas. (Liste 2)
	Note : l'application du taux de faveur de TVA 7% ne nécessite aucune formalité spécifique.	
Secteur agricole et de la pêche.	Exonération des droits de douane et la suspension de la TVA (Liste 3)	Suspension de la TVA (Liste 4)
Secteur de l'artisanat	Exonération des droits de douane et la suspension de la TVA (Liste 5)	Suspension de la TVA (Liste 6)
Secteur du transport aérien, du transport maritime et du transport international routier des marchandises	Exonération des droits de douane et la suspension de la TVA et du droit de consommation (Liste 7)	Suspension de la TVA (Liste 8)
Secteur du transport terrestre de personnes ³⁸	l'exonération des droits de douane et la réduction du taux de la TVA à 7% (Liste 7)	Suspension de la TVA pour les investissements de création et ce au titre des équipements acquis avant l'entrée en activité effective et réduction de la TVA au taux de 7% dans les autres cas. (Liste 8)
Secteur de l'éducation, de l'enseignement et de la recherche scientifique.	Exonération des droits de douane et la suspension de la TVA (Liste 9)	Suspension de la TVA (Liste 10)
Secteur de production et des industries culturelles	Exonération des droits de douane et la suspension de la TVA (Liste 11)	Suspension de la TVA (Liste 12)

³⁸ Le régime fiscal privilégié au titre des bus, des voitures tout terrain, remorques et semi-remorques n'est accordé que dans les cas suivants :

⁻ Pour les entreprises de transport commun des personnes, y compris les agences de voyages et les hôtels ayant deux cents lits au moins, au titre des bus, minibus ou microbus destinés au transport commun des personnes,

⁻ Pour les agences de voyages, au titre des voitures tout terrain,

⁻ pour les entreprises de transport international routier de marchandises, au titre des remorques et des semi-remorques.



Secteur de l'encadrement de l'enfance, d'aide aux personnes âgées, d'animation des jeunes et du loisir.	Exonération des droits de douane et la suspension de la TVA (Liste 13)	Suspension de la TVA (Liste 14)
Établissements hospitaliers et sanitaires.	Exonération des droits de douane et la suspension de la TVA (Liste 15)	Suspension de la TVA (Liste 16)
Secteur du tourisme	Exonération des droits de douane et la réduction du taux de la TVA à 6% (Liste 17)	Suspension de la TVA pour les investissements de création au titre des équipements acquis avant l'entrée en activité effective et réduction de la TVA au taux de 6 % dans les autres cas. (Liste 18)
Entreprises spécialisées dans la collecte ou la transformation ou la valorisation ou le recyclage ou le traitement des déchets et ordures et les entreprises spécialisées dans la formation professionnelle	Exonération des droits de douane et la suspension de la TVA	Suspension de la TVA

Le régime fiscal privilégié (autre que l'application du taux de TVA de 7% pour les secteurs économiques fixés dans listes 1 et 2) est accordé à condition :

- A. de présenter une attestation de dépôt de déclaration d'investissement et ce pour les investissements directs,
- **B.** que l'entreprise soit agréée par le ministère de tutelle pour les activités de soutien, de la lutte contre la pollution, pour le secteur du transport et le secteur du tourisme,
- C. que la liste des équipements à importer ou à acquérir sur le marché local soit visée par les services concernés du ministère de tutelle pour les activités de soutien, de la lutte contre la pollution, pour le secteur du transport et le secteur du tourisme,
- D. de déposer les déclarations fiscales échues,
- E. de produire, pour le secteur de l'artisanat, la carte professionnelle d'artisan ou du récépissé d'immatriculation pour les entreprises artisanales,
- **F.** que l'acquisition soit effectuée auprès d'assujettis à la TVA et de produire une attestation de suspension ou de la réduction de ladite taxe délivrée par le centre des impôts compétent pour les équipements fabriqués localement.
- **G.** l'inscription sur le certificat d'immatriculation de la mention "incessible pendant cinq ans", et ce, pour les véhicules roulants bénéficiant de l'avantage fiscal à l'importation ou à l'acquisition locale.
- **H.** le bénéficiaire, doit souscrire lors de chaque importation ou acquisition sur le marché local un engagement de non cession des équipements à titre onéreux ou gratuit pendant les cinq premières années à partir de la date d'importation ou d'acquisition. Cet engagement doit être joint à la déclaration de mise à la consommation à l'importation ou à la demande d'acquisition sur le marché local déposée au centre de contrôle des impôts compétent.

Les incitations portant sur la suspension, la réduction ou l'exonération des droits et taxes peuvent être appliquées aux équipements importés ou acquis localement, **nonobstant des conditions précitées**, après autorisation par arrêté du ministre des finances, valable pour une année à compter de la date de sa signature.



§ 2. Régime fiscal des acquisitions financées par le leasing

Les équipements, matériels ou biens immobiliers acquis dans le cadre de projets et ayant bénéficié d'un avantage en matière de TVA dans le cadre de contrats de leasing, bénéficient de la suspension de la TVA au titre des loyers facturés à l'acquéreur par les sociétés de leasing.

La suspension de la TVA au titre des loyers couvre les matériels, équipements et biens immobiliers acquis dans le cadre des contrats de leasing et bénéficiant de :

- L'exonération de la TVA en vertu du code de la TVA ou en vertu de la législation relative à l'incitation aux investissements ou en vertu des textes spécifiques :
- La suspension de la TVA en vertu de la législation relative à l'incitation aux investissements ou en vertu du code de la TVA ou de textes spécifiques ;
- La réduction du taux de la TVA de 19% à 7% en vertu de la législation relative à l'incitation aux investissements ou en vertu du code de la TVA ou en vertu des textes spécifiques.

Autrement dit, ne bénéficient de la suspension de la TVA au titre des loyers dans le cadre de contrats susvisés, que les équipements, matériels ou biens immobiliers ayant bénéficié lors de l'acquisition d'un avantage en matière de TVA.

§ 3. Doctrines administratives

Les équipements usagés importés dans le cadre du décret gouvernemental n° 2017-419 ne bénéficient pas de l'avantage de suspension de la TVA

Dans une prise de position (205) du 25 janvier 2018, la DGELF a rappelé que les avantages accordés dans le cadre du décret gouvernemental n° 2017-419 du 10 avril 2017 ne concernent que les nouveaux équipements. Par conséquent, les redevances de leasing se rapportant à des équipements usagés importés dans le cadre dudit décret gouvernemental n° 2017-419 ne bénéficient pas de la suspension de la TVA exigible.

❖ Taux de la TVA applicable aux équipements importés n'ayant pas de similaires fabriqués localement à appliquer par les commerçants ou les concessionnaires

Dans la note commune n° 6/2014, la DGELF a précisé que les ventes sur le marché local des équipements importés n'ayant pas de similaires fabriqués localement fixés dans la liste n° 1 prévus du décret gouvernemental n° 2017-419 du 10 avril 2017 qui ont supporté la TVA au taux de 7% à l'importation par les commerçants ou les concessionnaires, sont soumises au même taux et ce, nonobstant la qualité de l'acquéreur et sans l'obligation de présenter une attestation à cet effet.



Section 19. Passage d'un régime d'encouragement à un autre régime moins favorable

§ 1. Teneur de la mesure

Les entreprises peuvent changer d'un régime à un autre parmi les régimes d'incitations prévus par la loi d'investissement, à condition de déposer une déclaration d'investissement auprès des organismes concernés par l'investissement, ³⁹ d'effectuer les procédures nécessaires à cette fin et de payer le reliquat entre la valeur totale des incitations octroyées dans le cadre des deux régimes, conformément aux dispositions précitées, en plus des pénalités de retard au taux de 0,75% sur chaque mois ou fraction de mois. ⁴⁰

❖ Au niveau de la phase d'investissement

Le remboursement de la différence des avantages fiscaux et des primes accordés au titre de la phase d'investissement a lieu après déduction du dixième de la différence des avantages entre les deux régimes, par année d'exploitation effective conformément à l'objet au titre duquel les avantages ont été accordés pendant la période précédant la date de migration.

Il s'agit des avantages fiscaux et financiers octroyés au titre de la phase d'investissement prévus par le code d'incitation aux investissements à savoir notamment :

- les avantages fiscaux octroyés au titre du réinvestissement des revenus et bénéfices dans la souscription au capital des sociétés éligibles aux dégrèvements financiers;
- les avantages relatifs aux droits et taxes indirects exigibles en cas d'acquisition ou d'importation de matériel et d'équipements;
- les avantages financiers représentant les primes d'investissement de manière générale ou les primes au titre de l'une des composantes matérielles ou immatérielles de l'investissement telles que les primes d'études, les primes d'aménagement de l'infrastructure ;
- les droits d'enregistrement au titre de l'acquisition des immeubles bâtis ou non bâtis.

❖ Au niveau de la phase d'exploitation

Ne sont pas remis en cause, les avantages octroyés au titre de la phase d'exploitation pour la période précédant la date de migration d'un régime d'avantages à un autre régime moins favorable soit durant la période d'exploitation effective conformément à l'objet au titre duquel les avantages ont été accordés.

Il s'agit des avantages fiscaux et financiers accordés au titre de la phase d'exploitation prévus par la réglementation en vigueur à savoir notamment :

- l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés non acquitté au titre des avantages relatifs aux revenus ou bénéfices provenant de l'exploitation et bénéficiant de la déduction conformément aux dispositions du Code IRPP & IS :
- l'exonération de la contribution au FOPROLOS et de la TFP ;
- la prise en charge par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de sécurité sociale ;

§ 2. Exemples d'illustration

Exemple 1 : Prenant le cas d'une entreprise totalement exportatrice implantée dans une zone de développement régional deuxième groupe avec un coût d'investissement de 2 Millions de dinars ayant bénéficié des avantages relatifs à l'exportation totale et au développement régional. Dans ce cas, l'entreprise est éligible aux avantages suivants :

³⁹ Il s'agit de l'Agence de Promotion de l'Industrie, de l'Agence de Promotion des Investissements Agricoles, des Commissariats Régionaux du Développement Agricole, de l'Office National du Tourisme et de l'Office National de l'Artisanat.

⁴⁰ Demeurent en vigueur les dispositions de l'article 63 (passage d'un régime d'encouragement à un autre) du code d'incitation aux investissements pour les incitations accordées en vertu dudit code.



* En ce qui concerne l'exportation totale

Au niveau de la phase d'investissement :

- exonération des droits d'enregistrement au titre des immeubles ;
- suspension des droits et taxes dus à l'importation et en régime intérieur pour les équipements.

Au niveau de la phase d'exploitation :

exonération de la TFP et de la contribution au FOPROLOS.

* En ce qui concerne le développement régional

Au niveau de la phase d'investissement :

- Déduction totale des revenus et des bénéfices réinvestis par les souscripteurs dans le capital du projet nonobstant le minimum d'impôt ;
- Prime d'investissement de 2 MD x 30% = 600 milles dinars.

Au niveau de la phase d'exploitation :

- déduction totale des bénéfices provenant de l'activité;
- exonération de la TFP et de la contribution au FOPROLOS.
- la prise en charge par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de sécurité sociale pendant 10 ans.

Supposons que l'entreprise ait décidé après 4 années d'exploitation effective de passer du régime d'exportation totale au régime d'exportation partielle et d'une zone de développement régional à une zone ordinaire. Dans ce cas, le remboursement des avantages dont elle a bénéficié a lieu comme suit:

Avantages octroyés	Méthode de remboursement	
1. en ce qui concerne les avantages liés à la phase d'investissement		
Exonération des droits d'enregistrement	Remboursement du 6/10 des droits d'enregistrements dus et non acquittés	
Suspension des droits et taxes dus à l'importation et en régime intérieur pour les équipements	Remboursement des droits de douane dus sur les équipements en cas d'importation conformément à la déclaration de régularisation douanière sur le reliquat en régime intérieur et remboursement de la TVA pour le matériel et les immeubles conformément à l'article 9 du code de la TVA.	
Déduction totale des revenus et des bénéfices réinvestis par les souscripteurs au capital du projet nonobstant le minimum	Remboursement du 6/10 de l'avantage résultant de la déduction totale des revenus ou bénéfices réinvestis au titre du développement régional.	
Prime d'investissement de 600 mille dinars	Remboursement du (6/10) × 600 mille dinars = 360 mille dinars	
2. en ce qui concerne les avantages liés à la phase d'exploitation		
- déduction totale des bénéfices provenant de l'activité	Pas de remise en cause donc pas de remboursement	
la prise en charge par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de sécurité sociale pendant 4 ans	Pas de remboursement	
L'exonération de la TFP, de la contribution au fonds de promotion du logement pour les salariés	Pas de remboursement	



Exemple 2: Supposons qu'un projet implanté dans une zone de développement régional du 2^{ème} groupe d'un coût d'investissement initial de 4 Millions de dinars et d'une prime d'investissement de 30% soit 1 200 000 dinars ait été transféré à une zone du 1^{er} groupe après 4 années d'exploitation effective sachant que le taux de la prime relative au premier groupe est de 15% du montant de l'investissement soit, dans ce cas particulier 600 000 dinars. Dans ce cas, les avantages sont remboursés comme suit :

Pour la prime d'investissement : Différence des avantages entre les deux régimes : 1 200 mille dinars - 600 mille dinars = 600 mille dinars

Les 6/10 de ladite différence sont remboursés, soit après déduction du deuxième par année d'activité effective (6/10) x 600 mille dinars = 360 mille dinars majoré des pénalités de retard.

Pour le dégrèvement financier, l'exonération de la TFP et de la contribution au FOPROLOS : Il n'y a pas de différence entre les deux régimes.

Pour la prise en charge par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de sécurité sociale : non remise en cause des avantages octroyés au titre de la phase d'exploitation.



Section 20. Déchéance des avantages

§ 1. Teneur de la mesure

Les incitations sont retirées de leurs bénéficiaires dans les cas suivants :

- le non respect des dispositions de la loi d'investissement ou de ses textes d'application,
- la non réalisation du programme d'investissement durant les **4 premières années** à compter de la date de déclaration de l'investissement prorogeable exceptionnellement une seule fois pour une période maximale de 2 ans sur décision motivée par l'Instance Tunisienne de l'Investissement.
- le détournement illégal de l'objet initial de l'investissement.

Le retrait des avantages a lieu comme suit :

- le remboursement des avantages fiscaux accordés au titre de la phase d'investissement aura lieu après déduction du dixième par année d'exploitation effective conformément à l'objet au titre duquel les avantages ont été accordés au projet à compter de la date d'entrée effective en activité, et ce, sous réserve des dispositions relatives à la régularisation de la TVA prévues par l'article 9 du code de la TVA,
- les avantages fiscaux accordés au titre de la phase d'exploitation pour la période mentionnée par l'arrêté de retrait et qui correspond à la période concernée par l'exploitation effective conformément à l'objet au titre duquel les avantages ont été accordés ne sont pas remboursés.

Sur la base de ce qui précède, l'entreprise objet de l'arrêté de retrait est tenue de rembourser les avantages dont elle a bénéficié au titre de la phase d'exploitation qui ne correspond pas à la période susvisée. Il est également mis fin au bénéfice de ces avantages pour la période qui suit l'arrêté de retrait. Les pénalités de retard fixées à 0,75% sur chaque mois ou une partie du mois sont dus, et ce, à compter de la date du bénéfice de l'avantage et jusqu'à la date de notification du résultat de la vérification fiscale.

Pour la détermination de la date de bénéfice des avantages, sont pris en considération :

- le délai limite pour le dépôt de la déclaration de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés en ce qui concerne les avantages dont le bénéfice effectif a lieu lors du dépôt de la déclaration d'impôt,
- la date de l'acquisition en ce qui concerne la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des acquisitions faites par les personnes non assujetties à cette taxe,
- le délai limite pour l'enregistrement de l'acte objet de l'avantage en ce qui concerne l'exonération des droits d'enregistrement ou leur réduction du droit proportionnel au droit fixe,
- le délai du remboursement s'il s'agit de remboursement des droits d'enregistrement.

Demeurent en vigueur les dispositions de l'article 65 (déchéance) du code d'incitation aux investissements pour les incitations accordées en vertu dudit code (déclaration d'investissement délivrée avant le 1^{er} avril 2017).⁴¹

§ 2. Exemples d'illustration

Prenons le cas d'une société industrielle non exportatrice créée dans une zone de développement régional 2^{ème} groupe dont l'activité est soumise à la TVA et dont le capital s'élève à 620 000 dinars réparti comme suit :

Monsieur Mehdi : 480.000 dinars
 Monsieur Kamel : 120.000 dinars
 Monsieur Adel : 20.000 dinars

⁴¹ Article 30 de la loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement.



La valeur globale de l'investissement est de 2 Millions de Dinars et qu'il ait été procédé à :

- la déclaration de l'investissement auprès de l'APII le 10 mars 2013,
- la libération totale du capital le 2 avril 2013,
- la déduction des bénéfices réinvestis par les souscripteurs au titre des revenus de l'année 2012.
- l'entrée du projet en activité effective le 5 avril 2014

Supposons que les souscripteurs aient réalisé au titre de l'année 2012, les revenus suivants :

- Monsieur Mehdi (célibataire) : revenu global imposable de 600 000 dinars ;
- Monsieur Kamel : revenu global imposable de 200 000 dinars :
- Monsieur Adel: revenu global imposable de 30 000 dinars.

Et supposons aussi que la société ait acquis :

- des équipements au cours du mois de décembre 2013 d'une valeur globale de 1 Millions de dinars dont des équipements fabriqués localement d'une valeur de 600 000 dinars, ayant bénéficié à ce titre de la suspension de la TVA,
- un lot de terrain à vocation industrielle auprès de l'agence foncière industrielle d'une valeur de 60 000 dinars.

Par ailleurs, il s'est avéré (suite à contrôle fiscal) au cours de l'année 2019 que la société en question ait changé au cours du mois de mai 2017 son lieu d'activité en dehors des zones de développement régional. Suite à ce changement, la société a fait l'objet d'un arrêté de retrait en date du 10 avril 2019 argumenté par le détournement illégal de l'objet initial de l'investissement, et ce, suite au changement du lieu d'implantation de l'activité d'une zone de développement régional à une zone hors développement régional. L'arrêté en question a prévu ce qui suit :

« Sont retirés et remboursés les avantages fiscaux dont a bénéficié la société en vertu de la déclaration d'investissement datée du 10 mars 2013 compte tenu de la période d'activité allant du mois d'avril 2014 au mois de mai 2017, les pénalités de retard en vigueur sont applicables à partir de la date de bénéfice des avantages ».

Sur la base de ce qui précède, les avantages fiscaux accordés sont remboursés comme suit :

1. En ce qui concerne les avantages accordés au titre de la phase d'investissement

a- L'impôt sur le revenu dû par les souscripteurs

M. Mehdi a bénéficié de la déduction totale d'un montant de 480 000 dinars nonobstant le minimum d'impôt prévu par l'article 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du Code IRPP & IS, de l'assiette de l'impôt dû au titre de l'année 2012, et ce, comme suit :

Revenu global	600 000
Déduction des revenus réinvestis	480 000
Revenu net après déduction des revenus réinvestis	120 000
Impôt sur le revenu dû (selon le barème d'impôt de 2012)	37 525
L'impôt qui serait dû par l'intéressé en absence d'avantage fiscal	205 525

A cet effet, le dégrèvement fiscal dont a bénéficié M. Mehdi est de 168 000 dinars (205 525 - 37 525). Ainsi, et sachant que l'arrêté de retrait a mentionné une période d'activité de 37 mois (du mois d'avril 2014 jusqu'au mois de mai 2017), M. Mehdi serait redevable d'un montant de 116 200 dinars [168 000 - (168 000 × 37/120)] majoré des pénalités de retard décomptées conformément aux dispositions de l'article 63 du code d'incitation aux investissements et de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux.



La même démarche sera adoptée pour les autres souscripteurs (M. Kamel et M. Adel) qui seront redevables de l'impôt sur le revenu non acquitté compte tenu de la période d'activité majoré des pénalités de retard.

b- Droits d'enregistrement

La société a bénéficié de l'enregistrement au droit fixe (par page) pour un montant de 120 dinars au lieu de l'enregistrement au droit proportionnel de 5% fixé à 3 000 dinars du lot de terrain à vocation industrielle acquis pour une valeur de 60 000 dinars auprès de l'agence foncière industrielle, elle a donc bénéficié de 2 880 dinars (3 000 - 120).

La société serait donc redevable au titre dudit impôt du paiement d'un montant de 1 992 dinars [2 880 - (2 880 x 37/120)] majoré des pénalités de retard décomptées conformément aux dispositions de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux.

c- La taxe sur la valeur ajoutée

Conformément aux dispositions de l'article 65 du code d'incitation aux investissements qui prévoit la prise en considération des dispositions relatives à la régularisation de la TVA prévues par l'article 9 du code de la TVA et du fait que ladite société est soumise à la TVA et qu'elle poursuit son activité en dehors de la zone de développement régional, elle ne sera pas tenue de régulariser sa situation en matière de TVA.

2. En ce qui concerne les avantages accordés au titre de la phase d'exploitation

Les avantages fiscaux dont a bénéficié la société au titre de la phase d'exploitation après le transfert de son lieu d'activité en dehors de la zone de développement régional (au cours du mois de mai 2017) doivent être remboursés majorés des pénalités de retard décomptées conformément aux dispositions de l'article 82 du code des droits et procédures fiscaux, et ce, comme suit :

a- L'impôt sur les sociétés

L'impôt dû au titre des années de 2014 à 2016 : la société n'est pas tenue de rembourser le montant de l'avantage au titre de cette période dès lors qu'elle correspond à la période au cours de laquelle elle a exercé son activité conformément à l'objet au titre duquel les avantages ont été accordés.

L'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année 2017 : supposons que la société ait réalisé un bénéfice global au titre de l'année en question de 400 000 dinars qu'elle a déduit totalement de son assiette imposable du même exercice, dans ce cas elle est tenue de rembourser l'avantage dont elle a bénéficié au titre des 7 derniers mois c'est-à-dire de juin à décembre 2017 du fait que l'exercice de l'activité conformément à l'objet au titre duquel les avantages ont été accordés au cours de l'année 2017 est limité à la période allant de janvier à mai 2017, et ce, comme suit : $(400\ 000\ \times\ 25\%)\times 7/12 = 58\ 333$ dinars.

L'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année 2018 et des années ultérieures : sachant que l'activité de la société n'est plus exercée conformément à l'objet au titre duquel l'avantage a été accordé, l'entreprise en question est tenue de payer l'impôt sur les sociétés conformément au droit commun.

b- TFP et FOPROLOS

En ce qui concerne la période 2014 - 2016 : la société n'est pas tenue de rembourser l'avantage dont elle a bénéficié au titre de cette période dès lors qu'elle a exercé son activité conformément à l'objet au titre duquel les avantages ont été accordés.

En ce qui concerne l'année 2017 : supposons que le montant global des salaires s'élève à 80 000 dinars et du fait que l'activité n'a pas été exercée conformément à l'objet au titre duquel l'avantage a été accordé durant les 7 derniers mois de 2017, la société est tenue du paiement des montants dus au titre de la TFP et à la contribution au FOPROLOS pour la période précitée, et ce, comme suit : (80 000 \times 2%) \times 7/12 = 933 dinars majorés des pénalités de retard le cas échéant.

En ce qui concerne l'année 2008 et les années ultérieures : la contribution est payée conformément au droit commun.



Chapitre 3

Avantages fiscaux dans le cadre des lois spéciales



Chapitre 3 Lois spéciales dans le cadre des lois spéciales

Section 1. Startup Act

Le Startup Act est un cadre juridique dédié aux Startups en Tunisie. Ce cadre est conçu pour faciliter le lancement et le développement de Startups depuis la Tunisie.

§ 1. Le label startup

Le Label Startup est un label de mérite accordé à toute société de droit tunisien qui respecte les critères de labélisation. La société candidatant pour le Label Startup doit vérifier les 5 critères de labélisation suivants :

- 1. La société doit avoir moins de 8 ans depuis sa constitution juridique
- 2. La société doit compter moins de 100 employés et moins de 15 MDT (millions de dinars) de total bilan ou de chiffre d'affaires annuel
- **3.** Le capital de la société doit être détenu à plus de 2/3 par des personnes physiques, des organismes d'investissement réglementés (fonds d'investissement, etc.) ou des Startups étrangères
- **4.** Le modèle économique de la société doit être innovant en apportant une solution intéressante et différenciée à un problème donné
- 5. Le marché cible de la société doit être grand et homogène, la solution apportée adaptée au marché (solution-market fit) et l'équipe en charge capable d'implémenter le projet convenablement

Pour obtenir le Label Startup, la société remplit un formulaire de candidature via le Portail des Startups.

Le processus de labélisation intègre 2 alternatives :

- 1. En cas de levées de fonds auprès d'organismes d'investissement conventionnés : la société est considérée innovante et scalable et le processus de labélisation se résume à la vérification des points 1, 2 et 3 susmentionnés. Une réponse est alors formulée en 3 jours ouvrés.
- 2. Autrement, le candidat passe devant le Collège des Startups qui se prononce sur le caractère innovant et scalable du projet. Une réponse est alors formulée en 30 jours.

Pour les personnes physiques n'ayant pas encore crée leurs sociétés, ils peuvent postuler au Label Startup. En cas de vérification des points 4 et 5 susmentionnés, le candidat se voit attribuer un Pré-Label valable 6 mois le temps de finir les procédures de création de sa société et de vérifier les points 1, 2 et 3 susmentionnés avant octroi du Label Startup.

§ 2. Avantages aux entrepreneurs

Il s'agit d'une série d'incitations pour encourager les potentiels-entrepreneurs (jeunes professionnels, chercheurs, jeunes diplômés, etc.) à oser entreprendre et lancer leurs Startups

La Bourse de Startup: C'est une allocation donnée au co-fondateur et actionnaire d'une Startup en lancement pour couvrir les charges de vie pour une (01) année. Son montant est indexé sur la rémunération antérieure durant les 12 derniers mois pour un salarié et prend la forme d'une indemnité fixe pour les non-salariés. Le montant maximum de la bourse est de 5 000 dinars net/mois et le montant minimum est de 1 000 dinars net/mois.

Les Brevets : Prise en charge par l'Etat des procédures et des frais d'enregistrement des brevets des Startups au niveau national et international.

Le Congé pour création de Startup: C'est un congé d'une (01) année renouvelable une (01) fois accordé au co-fondateur d'une Startup pour qu'il se dédie à plein-temps au lancement et au développement de sa Startup. L'employeur, public ou privé, ne peut pas s'opposer au départ du bénéficiaire du Congé (hormis le cas d'un employeur privé employant moins de 100 salariés). Le



bénéficiaire de ce congé peut y mettre fin à tout moment et revenir à son emploi d'origine moyennant préavis.

Le SIVP et les programmes d'emploi : Tout jeune diplômé éligible aux programmes d'emploi dont le SIVP qui créé sa Startup et rejoint une Startup en tant que salarié peut conserver cet avantage et s'en prévaloir à la fin de sa relation avec ladite Startup et ce dans un délai de trois (03) ans.

Le Bon Echec: Le Startup Act encourage le bon échec en favorisant la liquidation amiable des Startups à travers la conjugaison de mesures comme le Fonds de Garantie des Startups, l'exonération de l'Impôt sur les Sociétés et la Prise en charge par l'Etat des charges salariales et patronales.

§ 3. Avantages aux Startups

Le Portail des Startups : Pensé pour être le point d'interaction de la Startup afin de solliciter le Label Startup et bénéficier des avantages associés. Le Portail évoluera pour intégrer d'autres fonctionnalités afin de faciliter les opérations administratives des Startups.

Les charges salariales et patronales : Les Startups bénéficient de la prise en charge par l'Etat des charges salariales et patronales.

Le Compte Spécial en devises : Toute Startup a le droit d'ouvrir un compte spécial en devises qu'elle alimente librement par des apports en capital, en quasi-capital, en chiffre d'affaires et en dividendes en devises. La Startup investit, librement et sans autorisations, les avoirs de ce compte pour acquérir des biens matériels ou immatériels, créer des filiales à l'étranger et prendre des participations dans des sociétés à l'étranger.

L'impôt sur les sociétés : Les Startups sont exonérées de l'impôt sur les sociétés pendant la période de labélisation.

La Carte Technologique : Le plafond de la Carte Technologique est porté à 100 000 dinars/an pour les Startups.

L'Opérateur Economique Agréé : Les Startups sont considérées des Opérateurs Economiques Agrées au sens du Code des Douanes.

Homologation : Les Startups sont exemptées des procédures d'homologation et de contrôle technique du CERT (Centre d'Etudes et de Recherche en Télécommunication) à l'importation.

§ 4. Avantages aux Investisseurs

Le dégrèvement fiscal : Les montants investis par des personnes physiques ou des personnes morales dans des Startups ou dans des organismes d'investissement réglementés dédiés aux Startups sont totalement déductibles de l'assiette imposable.

L'exonération de l'impôt sur la Plus-value : Les bénéfices provenant de la cession des titres relatifs aux participations dans les Startups sont exonérés de l'impôt sur la plus-value.

Les apports en nature : Dans le cas d'un apport en nature, les actionnaires d'une Startup sont habilités à choisir le commissaire aux apports afin d'évaluer ledit apport.

Le Fonds de garantie des Startups : C'est un mécanisme de garantie des participations des fonds d'investissement et autres organismes d'investissement réglementés dans les Startups. Ce mécanisme attrayant n'est activable qu'en cas de liquidation amiable de la Startup objet de la garantie.

Les instruments financiers : Les Startups légalement habilitées à émettre des obligations convertibles en actions sont autorisées à procéder à plusieurs émissions d'obligations convertibles en actions, indépendamment des délais d'option pour la conversion.



Section 2. Société de commerce international

§ 1. Définition

Les sociétés de commerce international, qu'elles soient résidentes ou non résidentes, sont classées en deux catégories :

A. Société concernée par un seuil minimum d'exportation de biens d'origine tunisienne

Les sociétés de commerce international, partiellement ou totalement exportatrices, sont tenues de réaliser au moins 50% de leurs ventes annuelles à partir des exportations de marchandises et de produits d'origine tunisienne. Cette limite peut être ramenée à 30% dans le cas où la société réalise au moins à un million de dinars de ses ventes annuelles à l'exportation à partir de marchandises et produits d'origine tunisienne.

B. Société travaillant exclusivement avec des entreprises totalement exportatrices

Les sociétés totalement exportatrices qui effectuent exclusivement des opérations d'importation et d'exportation de marchandises et produits avec des entreprises totalement exportatrices. Lesdites sociétés ne sont pas astreintes à la condition de réalisation d'un pourcentage minimum de leurs ventes à l'exportation. Dans ce cas, l'origine de la marchandise ne constitue plus une condition.

C. Société mixte non concernée par un seuil minimum d'exportation de biens d'origine tunisienne

Sont également considérées sociétés de commerce international celles qui réalisent la totalité de leur chiffre d'affaires, à la fois, par des opérations d'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne et des opérations d'importation et d'exportation de marchandises et produits avec des entreprises totalement exportatrices, telles que définies par la législation en vigueur ou avec des entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévus par la loi n° 92-81 du 3 août 1992, telle que modifiée et complétée par les textes subséquents.

Elles ne sont pas astreintes, dans ce cas, à la condition de réalisation d'un pourcentage minimum de leurs ventes à l'exportation. Si elles sont résidentes, ces sociétés peuvent également réexporter une partie des marchandises et des produits importés en état neuf et non utilisés selon des conditions et des procédures fixées par arrêté du ministre chargé du commerce.

Est assimilé à une exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne le solde des opérations de négoce international et de courtage réalisées par les sociétés de commerce international **résidentes**.

§ 2. Régime d'investissement

Les sociétés de commerce international peuvent être créées en qualité de sociétés totalement exportatrices lorsqu'elles s'engagent à réaliser au moins 80% de leurs ventes à partir d'opérations d'exportation, et en qualité de sociétés partiellement exportatrices lorsqu'elles se proposent de réaliser des opérations d'importation et d'exportation, tout en respectant les conditions d'exercice de l'activité telles que définies ci-dessus.

Les dispositions prévues par la législation en vigueur du droit commun relatives au régime « partiellement exportateur » ou au régime « totalement exportateur » s'appliquent aux sociétés de commerce international, selon leur nature.

§ 3. Régime des changes et du commerce extérieur

Les sociétés de commerce international peuvent exercer leur activité en qualité de **résidentes** ou de **nonrésidentes** au regard de la réglementation des changes.



Sociétés non résidentes

Les sociétés de commerce international, totalement ou partiellement exportatrices, sont considérées non résidentes lorsque leur capital social est détenu par des non-résidents tunisiens ou étrangers au moyen d'une importation de devises convertibles au moins égale à 66% du capital. La qualité de non-résidente doit être expressément mentionnée dans les statuts de la société.

Les sociétés de commerce international non résidentes ne sont pas soumises à l'obligation de rapatriement du produit de leurs exportations.

Sociétés résidentes

Les sociétés de commerce international résidentes, totalement ou partiellement exportatrices, doivent se conformer, pour leurs opérations d'importation et d'exportation, aux dispositions du décret n° 94-1743 du 29 août 1994, portant fixation des modalités de réalisation des opérations de commerce extérieur.

Les sociétés résidentes sont tenues de rapatrier les bénéfices et revenus provenant de leurs opérations de négoce et de courtage internationaux dans un délai de 10 jours à compter de la date d'exigibilité du paiement.

§ 4. Impôt sur les sociétés

Régime des sociétés en activité au 31 décembre 2018

Après l'expiration de période de déduction totale des bénéfices et revenus provenant de l'exportation de 10 ans accordée aux entreprises qui réalisent la première opération d'exportation avant le 31 décembre 2014 pour les entreprises disposant d'une déclaration d'investissement CEPEX datée de 2013 et antérieur, les bénéfices provenant de l'exportation, ainsi les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale, sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%.

Les sociétés de commerce international, en activité au 31 décembre 2018 et dont les bénéfices provenant de l'exploitation ont bénéficié des avantages fiscaux au titre de l'export ou du même régime fiscal de l'export en activité à la même date, continuent de bénéficier desdits avantages jusqu'au 31 décembre 2020 conformément à la législation en vigueur au 31 décembre 2018.

La loi de finances 2019 a élargie la définition des opérations d'exportations indirectes pour couvrir les ventes des sociétés de commerce international exerçant conformément à la législation les régissant, des biens, produits et équipements aux sociétés totalement exportatrices, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices, et ce à partir de l'année 2018.

Les sociétés de commerce international bénéficient d'un régime fiscal analogue de l'exportation au titre de leurs activités selon la catégorie choisie. Les opérations de courtages et de négoces international ne peuvent bénéficier du régime de l'exportation que si les conditions d'exercice d'activité sont satisfaites.

Par exemple, les cessions à quai effectuées pour le compte des entreprises totalement exportatrices sont qualifiées d'exportation si elles sont réalisées par une société de commerce international de la deuxième catégorie. La même opération ne peut être qualifiée d'exportation pour une société de commerce international de la première catégorie qui si le client totalement exportateur a la qualité de non résident au sens de la réglementation des changes (opération qualifiée de négoce international) et que le pourcentage d'exportation minimum des produits et marchandises d'origine tunisienne est respecté.

Régime des sociétés créer à partir de l'année 2019

Les sociétés de commerce international créées à partir du 1er janvier 2019 ainsi que celles qui ne sont entrées en activité au 31 décembre 2018 sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 25% ou 20% selon le cas, et ce même pour les opérations d'exportations directes de produits fabriqués localement. Ce régime s'applique pour les années 2018, 2019 et 2020.



* Régime définitif à partir du 1er janvier 2021

Les bénéfices, local ou export, réalisés à partir du 1er janvier 2021 à déclarer au cours de l'année 2022 et des années ultérieures réalisés par les sociétés de commerce international exerçant conformément à la législation les régissant (respect des conditions d'activité) sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 13,5%. Toutefois, les bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale demeurent soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 25%.

§ 5. Vente sur le marché local

Les sociétés de commerce international ne peuvent effectuer des ventes directes sur le marché local qu'auprès des opérateurs du commerce extérieur. La vente en détail (à des particuliers) leur est dans tous les cas interdite.

Le régime de la mise à la consommation leur est formellement interdit, par contre elles peuvent céder à quai leurs marchandises à des opérateurs de droit commun.

§ 6. Opérations connexes

Dans l'exercice de son activité, la société de commerce international est habilitée à accomplir par elle-même ou par appel à la sous-traitance des tâches connexes. Elle peut à cet effet, posséder et gérer des aires de stockage et d'entrepôts, et procéder à des opérations de conditionnement et d'emballage.

À ce titre, la société de commerce international peut acquérir des emballages en suspension de la TVA à fournir aux industriels locaux pour la fabrication de produits spécifiques destinés à l'exportation.

La société de commerce international peut également assurer par ses propres moyens ou par le recours à la location, le transport intérieur et international et réaliser toutes sortes d'opérations de transit conformément à la législation en vigueur.

§ 7. Bénéfice du régime de l'entrepôt fictif

Les sociétés de commerce international peuvent bénéficier, au titre de leurs activités, du régime de l'entrepôt fictif. Ce régime leur permet d'exploiter des magasins de stockage, sous contrôle douanier, destinés à recevoir des marchandises importées en suspension des droits et taxes, en vue de leur réexportation ou de leur cession au profit des entreprises totalement exportatrices.

§ 8. Doctrines administratives

Non respect des constions d'exercice de l'activité

Dans une prise de psoition (1587) du 25 octobre 2012, la DGELF a précisé que dans la mesure où la société de commerce international ne remplit plus les conditions d'exercice d'activité, elle bénéficie uniquement des avantages prévus par le droit commun, au titre de l'exportation à l'étranger de produits fabriqués localement et du courtage international dans le cadre des mesures transitoires.

Pourcentage des opérations de négoce et de courtage internationaux

Dans une prise de psoition (3846) du 5 mai 2015, la DGI a précisé que les sociétés de commerce international, qui réalisent un faible pourcentage d'opération d'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne comparé aux opérations de négoce et de courtage internationaux, ne peuvent être considérées comme une société de commerce international vu que les opérations de négoce et de courtage internationaux doivent être secondaires comparées aux exportations de marchandises et de produits d'origine tunisienne. À ce titre, les sociétés qui réalisent exclusivement des opérations de négoce international et de courtage ne peuvent avoir la qualité de société de commerce international.

Opérations de négoce et de courtage internationaux réalisées par les sociétés résidentes

Dans une prise de psoition (1497) du 15 juillet 2008, la DGELF a précisé que dans la mesure où la société de commerce international résidente (première catégorie) respecte les conditions d'exercice de l'activité,



relatives notamment au seuil minimum des ventes de produits et marchandises d'origine tunisienne, le solde des opérations de négoce et de courtage internationaux - effectivement rapatriés en Tunisie - bénéficie du régime de faveur lié à l'exportation.

Opérations de négoce et de courtage internationaux réalisées par les sociétés non résidentes

Dans une prise de position (1918) du 28 mai 2019, la DGELF a précisé qu'une entreprise de commerce international non résidente dont l'activité ne se limite pas aux opérations d'importation et d'exportation de marchandises et de produits avec des entreprises totalement exportatrices, elle demeure, par conséquent, tenue de respecter le seuil minimum de ventes annuelles à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne sans prendre en considération le solde des opérations de négoce international et de courtage dans le calcul dudit seuil minimum et ce, pour pouvoir prétendre au bénéfice des avantages liés à l'exportation au titre des bénéfices provenant des opérations de négoce international et de courtage international.

§ 9. Exemples d'illustration

La société **InFirst Export** est une société de commerce international, totalement exportatrice, exerçant son activité dans le cadre de la loi n° 94-42 du 7 mars 1994 et disposant d'une déclaration d'investissement CEPEX en cours de validité. La société a été constituée par un groupe industriel tunisien et a démarré son activité effective le 1^{er} juin 2008.

La société InFirst Export a fait l'objet d'une vérification fiscale sommaire couvrant l'exercice 2018. La comptabilité de la société présente les informations suivantes :

Produits	Exercice 2018
Exportation de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens (taux d'intégration 12%)	750 000
Exportation de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens (taux d'intégration 78%)	350 000
Vente de marchandises acquises de la Chine pour le compte de sociétés implantées en Europe	3 000 000
Cession à quai de marchandises importées pour le compte de sociétés partiellement exportatrices disposant d'une attestation annuelle d'achat en suspension de la TVA	20 000
Commission de courtage entre une société totalement exportatrice non résidente (au sens de la réglementation des changes) et une société étrangère	20 000
Total des produits	4 140 000
Charges	Exercice 2018
Achat de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens (taux d'intégration 12%)	675 000
Achat de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens (taux d'intégration	315 000
78%)	
Vente de marchandises acquises de la Chine pour le compte de sociétés implantées en Europe	2 700 000
Vente de marchandises acquises de la Chine pour le compte de sociétés implantées	2 700 000
Vente de marchandises acquises de la Chine pour le compte de sociétés implantées en Europe Cession à quai de marchandises importées pour le compte de sociétés partiellement	
Vente de marchandises acquises de la Chine pour le compte de sociétés implantées en Europe Cession à quai de marchandises importées pour le compte de sociétés partiellement exportatrices disposant d'une attestation annuelle d'achat en suspension de la TVA Autres charges d'exploitation et de financement affectées à l'activité de négoce (achat-	18 000

Question 1 : Calculer l'impôt sur les sociétés sachant que la société n'a pas de charges non déductibles selon le régime de résidence en matière de change



Cas d'une société résidente

Produits d'origine tunisienne	Exercice 2018
Exportation de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens	1 100 000
Solde des opérations de négoce international	300 000
Solde des opérations de courtage international	20 000
Exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne	1 420 000
Total chiffre d'affaires	4 140 000
Ratio d'origine tunisienne	34,3%
Condition d'exercice de l'activité	✓
Régime d'investissement en matière d'exportation	Partiel
Bénéfice par activité	Exercice 2018
Exportation de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens (export direct)	101 456
Vente de marchandises acquise de l'étranger pour des sociétés implantées à l'étranger (négoce international)	276 699
Cession à quai de marchandises importées pour le compte de sociétés partiellement exportatrices (marché local)	1 845
Commission de courtage entre une société totalement exportatrice non résidente et une société étrangère (courtage international)	20 000
Total bénéfice fiscal avant déduction	400 000
Condition d'exercice de l'activité	✓
Bénéfice local	1 845
Bénéfice export	398 155
Déduction des bénéfices liés à l'exportation (5 mois) *	-165 898
Résultat fiscal après déduction	234 102

^{*} La période de déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation de 10 ans expire le 31 mai 2018. Cette déduction couvre le solde des opérations de négoce et de courtage internationaux si les conditions d'exercice d'activité du commerce international sont remplies.

Liquidation de l'impôt	Base 10%	Base 25%	Total
Bénéfice imposable	232 257	1 845	234 102
Impôt sur les sociétés	23 226	461	23 687
Chiffre d'affaires (soumis au MI)* (Export: 4 120 000 x 7/12)	2 403 333	20 000	2 423 333
Minimum d'impôt (Minimum 500 dinars pour base IS 25%)	2 403	500	2 903
CSS 1% (Minimum 200 dinars pour base IS 25%)	2 323	200	2 523
Majoration CSS au titre des bénéfices déduits			200
Montant CSS 2018			2 723

^{*} Déduction de 5/12 du chiffre d'affaires à l'export réalisé durant la période de déduction totale.

Pour l'exercice 2017, bien que la société InFirst Export a respecté le seuil minimum des ventes annuelles à partir des exportations de marchandises et de produits d'origine tunisienne, elle n'est pas protégée contre une interprétation abusive de la doctrine administrative qui exclue du cadre légal du commerce international les sociétés qui réalisent un faible pourcentage d'opération d'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne comparé aux opérations de négoce et de courtage internationaux.



❖ Cas d'une société non résidente

Produits d'origine tunisienne	Exercice 2018
Exportation de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens	1 100 000
Exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne	1 100 000
Ratio d'origine tunisienne	26,6%
Condition d'exercice de l'activité	×

Bénéfice par activité	Exercice 2018
Exportation de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens (export)	101 456
Vente de marchandises acquise de l'étranger pour des sociétés implantées à l'étranger (local)	276 699
Cession à quai de marchandises importées pour le compte de sociétés partiellement exportatrices (local)	1 845
Commission de courtage entre une société totalement exportatrice non résidente (au sens de la réglementation des changes) et une société étrangère (local) *	20 000
Total bénéfice fiscal avant déduction	400 000
Condition d'exercice de l'activité	×
Bénéfice local	298 544
Bénéfice export	101 456
Déduction des bénéfices liés à l'exportation (101 456 * 5/12)	-42 273
Résultat fiscal imposable	357 727

^{*} Par mesure de simplification, on suppose que la commission de coutarge international a été réalisée après l'expériation de la période de l'avantage accordé dans le droit commun de 10 ans.

Liquidation de l'impôt (droit commun)	Base 10%	Base 25%	Total
Bénéfice imposable	59 183	298 544	357 727
Impôt sur les sociétés	5 918	74 636	80 554
Chiffre d'affaires (soumis au MI)* (Export: 750 000 x 7/12)	437 500	3 390 000	2 423 333
Minimum d'impôt (Minimum 300 dinars pour base IS 10%)	438	6 780	7 218
CSS 1% (Minimum 200 dinars pour base IS 25%)	592	2 985	3 577
Majoration CSS au titre des bénéfices déduits			200
Montant CSS 2018		·	3 777



Annexes



ANNEXE 1

SECTEURS PRIORITAIRES & FILIERES ECONOMIQUES

I- Liste des secteurs prioritaires

- L'agriculture, la pêche, l'aquaculture, et les services liés
- Les activités de première transformation des produits de l'agriculture et de la pêche
- Industries de nanotechnologie
- Industries de biotechnologie
- Textile et habillement
- Industries électroniques
- Plastique technique et produits composés
- Industries automobiles, aéronautiques, maritimes et ferroviaire, et composantes
- Industries pharmaceutiques et dispositifs médicaux
- Les centres de recherche et développement et de recherche clinique
- Industrie des équipements industriels
- Industries militaires
- Industries culturelles et créatives
- L'assemblage, la valorisation, la transformation et le traitement des déchets solides et liquides
- Les projets de protection et de valorisation des filières naturelles, de biodiversité et de lutte contre la désertification
- La production des énergies renouvelables
- Les technologies de communication et de l'information
- Les services logistiques prêtés dans les zones logistiques
- Le tourisme : les projets d'hébergement et d'animation touristique réalisés dans le cadre du développement du tourisme culturel, écologique, de santé, du désert et le tourisme du golf
- Les centres sportifs et de loisirs

II- Liste des filières économiques

- Filière des cultures géothermiques
- Filière des plantes médicinales et aromatiques
- Filière des matériaux extractives



ANNEXE 2

LISTE DES ACTIVITES EXCEPTEES DU BENEFICE DES INCITATIONS DU DEVELOPPEMENT REGIONAL

- Extraction et mise en vente des matériaux extractives à leur état primaire
- Les services financiers et assurances
- Les opérateurs de communication et les fournisseurs des services d'internet
- Le commerce en détail et de gros
- Les services de restauration, cafés et les services de consommation sur place excepté les restaurants touristiques classés
- La production et la distribution de l'électricité et du gaz et du carburant excepté la production des énergies renouvelables
- La promotion immobilière, les travaux publics et les services liés
- Les services immobiliers et les services de location
- Les services des petits métiers
- Les services de coiffure et d'esthétiques
- Le transport
- Les agences de voyages touristiques
- L'agriculture, la pêche et l'aquaculture
- Les métiers libres
- Les services paramédicaux, les pharmacies et les laboratoires d'analyses médicaux
- Les salles des fêtes
- Les industries de boulangerie, de pâtisseries et de confiserie
- L'industrie des différentes épices et le meulage du café
- L'artisanat non structuré (moins de cinq employés)



ANNEXE 3

LISTE DES ACTIVITES DE SERVICES LIES A L'AGRICULTURE ET A LA PECHE ET DES ACTIVITES DE PREMIERE TRANSFORMATION DE PRODUITS DE L'AGRICULTURE ET DE LA PECHE

Les activités de première transformation de produits agricoles et de pêche

- Transformation du lait frais dans les zones de production à l'exclusion de la production du yaourt
- Production de fromage à partir du lait frais local
- Conserves et semi-conserves des fruits et légumes et des produits de la pêche à l'exception des olives
- Semi-conserves de l'olive de table selon les procédés modernes
- Production des dérivés de tomate
- Extraction des huiles essentielles et aromatiques.
- Conditionnement des produits de l'agriculture et de la pêche
- Extraction d'huile d'olive
- Conditionnement de l'huile d'olive
- Transformation des œufs
- Production d'aliments biologiques conditionnés et transformés
- Production de jus des fruits frais
- Abattage industriel des animaux
- Unités de transformation des viandes
- Sciage, conditionnement et transformation des produits forestiers

II- Services liés aux activités agricoles

- Valorisation des sous-produits d'origine végétale ou animale
- Insémination artificielle
- Services de cabinets et cliniques vétérinaires
- Services de laboratoires d'analyses vétérinaires et agricoles
- Conseils agricoles
- Collecte du lait
- Collecte et stockage des céréales
- Conditionnement et commercialisation des semences
- Préparation de la terre, récolte, moisson et protection et entretien des végétaux
- Service de pulvérisation aérienne des insecticides et pesticides pour les cultures et l'arboriculture
- Forages des puits et prospection de l'eau
- Stockage des fourrages grossiers produits localement
- Les unités ambulantes de gestion et de maintenance des réseaux hydrauliques agricoles
- Les unités ambulantes de maintenance de matériels agricoles
- Les unités ambulantes de traitement des végétaux d'approvisionnement en intrants pour la production et de récolte
- Transport réfrigéré des produits agricoles



III- Services liés à la pêche

- Montage d'équipements et de matériel de pêche
- Distribution des produits de la pêche à travers les circuits intégrés
- Services de laboratoire d'analyses bactériologiques et chimiques vétérinaires
- Fabrique de glace
- Transport réfrigéré des produits de la pêche
- Nettoyage des outils de production
- Les unités ambulantes de maintenance des équipements et des matériels de pêche



ANNEXE 4

LISTE DES INVESTISSEMENTS MATERIELS POUR LA MAITRISE DES NOUVELLES TECHNOLOGIES ET L'AMELIORATION DE LA PRODUCTIVITE

I- Les investissements matériels pour la maîtrise des nouvelles technologies

- Matériel de conception : station de conception assistée par ordinateur et de dessin assisté par ordinateur (CAO/DAO),
- Station de gestion de la production assistée par ordinateur et de gestion de la maintenance assistée par ordinateur (GPAO/GMAO),
- Matériel de laboratoire à l'exclusion de l'outillage, du petit matériel tel que les verreries de laboratoire, des produits consommables et du matériel de production.

II- Les investissements matériels pour l'amélioration de la productivité

- Acquisition de tracteurs agricoles et ses attachements, de moissonneuses batteuses et de machines de récolte d'olives
- Acquisition des machines et des équipements nécessaires pour l'économie d'eau d'irrigation, l'amélioration de sa qualité et le contrôle des techniques d'irrigation et de fertilisation
- Réalisation des travaux de conservation des eaux et des sols
- Production et multiplication des semences
- Création de prairies, de pâturages et de parcours semés et plantation d'arbustes fourragers et forestiers
- Les équipements, instruments et moyens spécifiques nécessaires à la production conformément au mode de production biologique
- Installation de filets de protection
- Installation d'unités de production d'électricité en utilisant les énergies renouvelables dans le secteur de l'agriculture, de la pêche et de l'aquaculture
- Les équipements, instruments et moyens spécifiques nécessaires à la production du compost et valorisation des sous-produits végétales, animales et organiques
- Renouvellement de vieilles plantations d'oliviers et d'arbres fruitiers
- Réhabilitation des terres agricoles et amélioration de la fertilité du sol et amendement des oasis et réalisation des ouvrages de collecte des eaux pluviales
- Les équipements et matériaux spécifiques aux serres multi-chapelles et aux serres canariennes
- Acquisition des équipements et matériaux de précision de terrain pour la rationalisation d'utilisation des intrants agricoles et le contrôle de la qualité
- Equipements et matériaux de contrôle de la température et de l'humidité dans les locaux de production
- Les équipements, instruments et spécifiques pour la production de plants forestiers et pastoraux
- Les équipements de traite et les équipements de froids à la ferme
- Les équipements de froid et de congélation à bord
- Machines de fabrication de glace en écailles à bord
- Appareils de prospection pour la pêche
- Systèmes de surveillance par satellite des navires
- Chambres et bacs isothermes pour la préservation du produit à bord
- Engins de pêche sélective
- Distributeur automatique d'aliments spécifiques aux projets d'aquaculture
- Distributeur automatique d'oxygène pour les bassins d'aquaculture
- Nouvelles plantations d'oliviers



ANNEXE 5 LISTE DES INVESTISSEMENTS IMMATERIELS

- Les analyses de laboratoire du produit en vue de démontrer sa conformité par rapport aux normes exigées et l'obtention d'un signe spécifique de qualité
- Conception et enregistrement des marques commerciales des produits agricoles
- Mise en place d'un système d'appellation d'origine contrôlée et indication de provenance et autres signes de qualité pour les produits agricoles
- Mise en place d'un système de traçabilité des produits agricoles
- Les frais d'études
- Les frais d'accompagnement et d'encadrement
- Exploitation des brevets
- Assistance en marketing
- Assistance technique en : (i) fabrication assistée par ordinateur FAO, (ii) gestion de la maintenance assistée par ordinateur GMAO, (iii) gestion de la production assistée par ordinateur GPAO, (iv) qualité, (v) conception assistée par ordinateur CAO et (vi) découpe
- Mise en place de logiciel intégré
- Bureau de méthodes
- Certification HACCP (analyse des dangers et points critiques pour leur maîtrise)
- Certification ISO
- Certification des produits aux normes tunisiennes et aux normes des pays étrangers
- Marquage Commission Européenne CE
- Accréditation de laboratoires
- Etalonnage des équipements
- Acquisition des logiciels : (i) fabrication assistée par ordinateur FAO, (ii) gestion de la maintenance assistée par ordinateur GMAO, (iii) gestion de la production assistée par ordinateur GPAO, (iv) qualité, (v) conception assistée par ordinateur CAO, (vi) dessin assisté par ordinateur DAO, (vii) découpe et (viii) intégrés
- Assistance pour accréditation
- Mise en place d'un système HACCP (analyse des dangers et points critiques pour leur maîtrise)
- Mise en place d'un système management de la sécurité SMS
- Mise en place d'un système management de l'environnement SME
- Mise en place d'un système de management de la qualité SMQ
- Sites web
- Opérations de pilotage des projets
- Systèmes de surveillance et de contrôle à distance
- Veille sanitaire

ANNEXE 6

LISTE DES DEPENSES DE RECHERCHE ET DEVELOPPEMENT

- Les études préliminaires nécessaires pour développer de nouveaux produits ou de nouveaux modèles de production
- La réalisation des modèles et des expériences techniques qui y sont liés, ainsi que des essais sur le terrain
- L'acquisition d'équipements scientifiques nécessaires pour la réalisation de projets de recherche de développement
- Acquisition des brevets



ANNEXE 7 LISTE DES ZONES DE DEVELOPPEMENT REGIONAL

Les Zones	Premier groupe	Deuxième groupe
Gouvernorat de Jendouba	<u> </u>	
- Délégation de Jendouba		Х
- Délégation de Jendouba Nord		Х
- Délégation de Bou Salem		Х
- Délégation de Tabarka		Х
- Délégation de Aïn Draham		Х
- Délégation de Fernana		Х
- Délégation de Ghardimaou		Х
- Délégation de Oued Meliz		Χ
- Délégation de Balta Bou Aouane		Χ
Gouvernorat de Kasserine		
- Délégation de Kasserine Nord		Х
- Délégation de Kasserine Sud		Х
- Délégation d'Ezzouhour		Χ
- Délégation de Hassi El Frid		Χ
- Délégation de Sbeitla		Χ
- Délégation de Sbiba		Χ
- Délégation de Djedeliane		Χ
- Délégation d'El Ayoun		X
- Délégation de Thala		X
- Délégation de Hidra		X
- Délégation de Foussana		X
- Délégation de Feriana		X
- Délégation de Mejel Bel Abbès		X
Gouvernorat de Kairouan		
- Délégation de Kairouan Nord		Х
- Délégation de Kairouan Sud		X
- Délégation d'Echbika		X
- Délégation de Sbikha		X
- Délégation de Haffouz		X
- Délégation de Hajeb El Ayoun		X
- Délégation de Nasrallah		X
- Délégation d'Echrarda		X
- Délégation de Bouhajla		X
- Délégation d'El Oueslatia		X
- Délégation d'El Alaâ		X
- Délégation de Ain Jloula		X
- Délégation de Menzel Mhiri		X
Gouvernorat de Siliana		Λ
- Délégation de Bou Arada		Х
- Délégation de Gaâfour		X
- Délégation d'El Krib		X
- Délégation d'El Aroussa		X
Delegation del Aloussa Délégation de Siliana Nord		X
- Délégation de Siliana Sud		X
- Délégation de Bou Rouis		X
- Délégation de Bargou		X
- Délégation de Makthar		X
5/1/ " " " 5 11		X
		X
- Délégation de Kesra Gouvernorat de Sidi Bouzid		^
- Délégation de Sidi Bouzid Ouest		X X
- Délégation de Sidi Bouzid Est		٨



	Délégation de Mezzouna	X
	Délégation de Regueb	X
	Délégation de Ouled Haffouz	Χ
	Délégation de Bir El Hafey	Χ
	Délégation de Sidi Ali Ben Aoûn	Χ
-	Délégation de Menzel Bouzaïenne	Χ
_	Délégation de Jilma	X
-	Délégation de Cebalet Ouled Asker	Χ
_	Délégation de Meknassy	Χ
_	Délégation de Souk Jedid	Χ
_	Délégation d'Essaïda	Χ
Go	uvernorat du Kef	
	Délégation de Kef Ouest	Х
	Délégation de Kef Est	X
	Délégation de Nebeur	X
	Délégation de Sakiet Sidi Youssef	X
	Délégation de Tajerouine	X
	Délégation de Kalaât Sénan	X
	Délégation de Kalaât Serian Délégation de Kalaât Khasba	X
	Délégation de Djérissa	X
	Délégation de Djerissa Délégation d'El Ksour	X
	Délégation de Dahmani	X
	Délégation de Sers	X
	Délégation de Touiref	Х
	uvernorat de Tataouine	
	Délégation de Tataouine Nord	X
	Délégation de Tatatouine Sud	X
	Délégation de Bir Lahmar	X
	Délégation de Smar	X
	Délégation de Ghomrassen	X
	Délégation de Dhehiba	X
	Délégation de Remada	X
Go	uvernorat de Béja	
	Délégation de Medjez El Bab X	
	Délégation de Béja Nord	X
	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud	X
	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk	X X
	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar	X X X
	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour	X X X
	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat	X X X X
- - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza	X X X X X
- - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun	X X X X
- - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa	X X X X X
- - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord	X X X X X X
- - - - - - - - - - - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa	X X X X X
- - - - - - - - - - - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord	X X X X X X
- - - - - - - - - - - - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord Délégation de Gafsa Sud	X X X X X X X
- - - - - - - - Go	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord Délégation de Gafsa Sud Délégation de Sidi Aich	X X X X X X X
- - - - - - - - - - - - - - - - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord Délégation de Gafsa Sud Délégation de Sidi Aich Délégation d'Oum El Araies	X X X X X X X
- - - - - - Go	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord Délégation de Gafsa Sud Délégation de Sidi Aich Délégation d'El Ksar Délégation d'Oum El Araies Délégation de Redeyef	X X X X X X X X X X X X X X X X X X X
- - - - - - - - - - - - - - - - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord Délégation de Gafsa Sud Délégation de Sidi Aich Délégation d'El Ksar Délégation d'Oum El Araies Délégation de Redeyef Délégation de Metlaoui	X X X X X X X X X X X
- - - - - - - - - - - - - - - - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord Délégation de Gafsa Sud Délégation de Sidi Aich Délégation de Sidi Aich Délégation d'El Ksar Délégation de Redeyef Délégation de Metlaoui Délégation de Metlaoui Délégation de Metlaoui	X X X X X X X X X X X X
- - - - - - - - - - - - - - - - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord Délégation de Gafsa Sud Délégation de Sidi Aich Délégation de Sidi Aich Délégation d'El Ksar Délégation de Redeyef Délégation de Metlaoui Délégation de Metlaoui Délégation de Mdhila Délégation d'El Guetar	X X X X X X X X X X X X X
- - - - - - - - - - - - - - - - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord Délégation de Gafsa Sud Délégation de Sidi Aich Délégation de Sidi Aich Délégation d'El Ksar Délégation de Redeyef Délégation de Metlaoui Délégation de Mdhila Délégation de Mdhila Délégation de Belkhir	X X X X X X X X X X X X X X X
- - - - - - - - - - - - - - - - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord Délégation de Gafsa Sud Délégation de Sidi Aich Délégation d'El Ksar Délégation d'Oum El Araies Délégation de Redeyef Délégation de Metlaoui Délégation de Metlaoui Délégation d'El Guetar Délégation de Belkhir Délégation de Belkhir Délégation de Sned	X X X X X X X X X X X X X X
- - - - - - - - - - - - - - - - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord Délégation de Gafsa Sud Délégation de Sidi Aich Délégation d'El Ksar Délégation d'Oum El Araies Délégation de Redeyef Délégation de Metlaoui Délégation de Metlaoui Délégation d'El Guetar Délégation de Belkhir Délégation de Sned Délégation de Sned Délégation de Sned	X X X X X X X X X X X X X X
- - - - - - - - - - - - - - - - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord Délégation de Gafsa Sud Délégation de Sidi Aich Délégation de Sidi Aich Délégation d'El Ksar Délégation de Redeyef Délégation de Metlaoui Délégation de Metlaoui Délégation de Belkhir Délégation de Belkhir Délégation de Sned	X X X X X X X X X X X X X X
- - - - - - - - - - - - - - - - - - -	Délégation de Béja Nord Délégation de Béja Sud Délégation de Teboursouk Délégation de Tibar Délégation de Testour Délégation de Goubellat Délégation de Nefza Délégation de Amdoun uvernorat de Gafsa Délégation de Gafsa Nord Délégation de Gafsa Sud Délégation de Sidi Aich Délégation d'El Ksar Délégation d'Oum El Araies Délégation de Redeyef Délégation de Metlaoui Délégation de Metlaoui Délégation d'El Guetar Délégation de Belkhir Délégation de Sned Délégation de Sned Délégation de Sned	X X X X X X X X X X X X X X



- Délégation de Médenine Nord		X
- Délégation de Ben Guerdane		X
- Délégation de Sidi Makhlouf		X
Délégation de Béni Khedeche		X
Gouvernorat de Mahdia		
- Délégation de Chorbane		X
- Délégation d'Essouassi		X
- Délégation de Hébira		X
- Délégation de Ouled Chamekh		X
Gouvernorat de Gabès		
Délégation de Mareth		X
Délégation d'El Hamma		X
Délégation de Menzel El Habib		X
Délégation de Nouvelle Matmata		X
Délégation de Matmata		X
Délégation de Dekhilet Toujane		Χ
Gouvernorat de Kébili		
Délégation de Kébili Sud		X
Délégation de Kébili Nord		Χ
Délégation de Souk El Ahad		Χ
Délégation de Douz Nord		Χ
Délégation de Douz Sud		Χ
Délégation d'El Faouar		Χ
Délégation de Réjim Maatoug		Χ
Gouvernorat de Zaghouan		
Délégation de Zaghouan	X	
Délégation de Bir M'chergua	X	
Délégation d'Ez-zeriba	X	
Délégation d'El Fahs		X
Délégation de Saouaf		Χ
Délégation d'En-Nadhour		Χ
Gouvernorat de Tozeur		
Délégation de Tozeur		X
Délégation de Dégach		Χ
Délégation de Tamaghza		Χ
Délégation de Nefta		Χ
Délégation de Hazoua		Χ
Délégation de Hammet El Djérid		X
Gouvernorat de Bizerte		
Délégation de Djoumine		X
Délégation de Ghézala		Χ
Délégation de Sedjnane		Χ
Gouvernorat de Sfax		
Délégation de Agareb	X	
Délégation de Djebeniana	X	
Délégation d'El Amra	Х	
Délégation d'El Hancha	Х	
Délégation d'El Ghraiba	Х	
Délégation de Skhira	Х	
Délégation de Bir Ali Ben Khalifa	Х	
Délégation de Menzel Chaker	X	
Délégation de Kerkennah		Χ
Gouvernorat de Sousse		
Délégation de Sidi El Hani	Χ	



ANNEXE 8

LISTE DES ACTIVITES DE SOUTIEN

- 8. Éducation et enseignement.
- 9. Formation professionnelle de base.
- 10. Recherche scientifique.
- 11. Établissements sanitaires et hospitaliers :
 - hôpitaux,
 - cliniques pluri-disciplinaires,
 - cliniques mono-disciplinaires.
- 12. Activités de production et d'industries culturelles :
 - production cinématographique et théâtrale,
 - restauration et animation des monuments archéologiques et historiques,
 - création de musées,
 - création de bibliothèques,
 - arts graphiques,
 - centres de musique et danse,
 - arts plastiques,
 - design,
 - galeries d'expositions culturelles,
 - centres culturels,
 - archivage sur micro-films,
 - édition du livre,
 - production des supports multi-média à contenu culturel,
 - numérisation et catalogage du fonds audio-visuel.
- 13. Animation des jeunes, loisirs, encadrement de l'enfance et protection des personnes âgées :
 - crèches et jardins d'enfants,
 - centres de loisirs pour l'enfant et la famille,
 - centres de camping et de résidence,
 - centres sportifs,
 - centres de médicine sportive,
 - centres d'éducation et de culture physique,
 - parcs de loisirs,
 - centres de protection des personnes âgées.
- 14. Hébergement universitaire privé.



Tableau récapitulatif des primes et incitations



Primes et incitations dans le cadre de la loi d'investissement

Investissement		Avantage					
Prime	e de l'augmentation de la valeur ajou	itée et de la compétitivité					
Secteurs prioritaires (Annexe 1)		15% du coût des investissements approuvés avec un plafond de 1 million de dinars. Ce taux est ramené à 30% pour les investissements de catégorie « A » dans le secteur de l'agriculture, de la pêche et de l'aquaculture.					
Filière	es économiques (Annexe 1)	15% du coût des investissements approuvés avec un plafond de 1 million de dinars.					
Investissements matériels pour la maîtrise des nouvelles technologies lors de la création. (Annexe 4) Investissements matériels pour l'amélioration de la productivité (Annexe 4) Investissements immatériels lors de la création. (Annexe 5)		 50% du coût des investissements approuvés avec un plafond de 500 mille dinars. Ce taux est fixé à 55% pour les investissements de catégorie « A » dans l'agriculture, la pêche et l'aquaculture, 60% pour les sociétés mutuelles de services agricoles et des groupements de développement dans le 					
		secteur de l'agriculture et de la pêche.					
		50% du coût des investissements approuvés avec un plafond de 500 mille dinars y compris la prime des études dont le plafond est fixé à 20 mille dinars .					
économique	Recherche et développement (Annexe 6)	50% des dépenses approuvées avec un plafond de 300 mille dinars.					
	Formation des employés de nationalité tunisienne	70% du coût de formation qui conduit à la certification des compétences conformément aux normes internationales avec un plafond annuel de 20 mille dinars au titre de chaque entreprise.					
Prime	e de développement régional						
	ier groupe des zones de oppement régional	65% des dépenses des travaux d'infrastructures dans le secteur de l'industrie et ce dans la limite de 10% du coût du projet avec un plafond de 1 million de dinars.					
		15% du coût d'investissement approuvé avec un plafond de 1,5 millions de dinars.					
	ième groupe des zones de oppement régional	85% des dépenses des travaux d'infrastructures dans le secteur de l'industrie et ce dans la limite de 10% du coût du projet avec un plafond de 1 million de dinars .					
		30% du coût d'investissement approuvé avec un plafond de 3 millions de dinars.					



Investissement	Avantage						
Prime de développement de la capacité d'	Prime de développement de la capacité d'employabilité						
Prise en charge par l'Etat de la contribution patronale au régime légal de la sécurité	Secteurs prioritaires : pour les trois premières années à partir de la date d'entrée en activité effective.						
sociale au titre des salaires versés aux employés de nationalité tunisienne recrutés pour la première fois et d'une manière	Premier groupe des zones de développement régional : pour les cinq premières années à partir de la date d'entrée en activité effective,						
permanente.	Deuxième groupe des zones de développement régional : pour les dix premières années à partir de la date d'entrée en activité effective.						
Prise en charge par l'État d'une partie des salaires versés aux employés tunisiens dans toutes les activités exceptées les	Taux d'encadrement variant entre 10% et 15% : la prise en charge par l'État sur une période d'une année de 50% du salaire versé avec un plafond de 250 dinars mensuellement au titre de recrutement des diplômés de l'enseignement supérieur ou disposant d'un brevet de technicien Supérieur.						
activités exclues des incitations au titre du développement régional. (Annexe 2)	Taux d'encadrement supérieur à 15% : la prise en charge par l'État sur une période de trois années de 50% du salaire versé avec un plafond de 250 dinars mensuellement au titre de recrutement des diplômés de l'enseignement supérieur ou disposant d'un brevet de technicien supérieur.						
Développement durable							
Lutte contre la pollution et la protection de l'environnement	50% de la valeur des composantes d'investissement approuvée avec un plafond de 300 mille dinars . Bénéficient de cette prime, les investissements suivants :						
	- les projets de dépollution hydrique et atmosphérique, occasionnée par l'activité de l'entreprise,						
	 les projets adoptant les technologies propres et non polluantes, permettant la réduction de la pollution à la source ou la maîtrise de l'exploitation des ressources, 						
	 les équipements collectifs de dépollution réalisée par des opérateurs publics ou privés, pour le compte de plusieurs entreprises exerçant la même activité ou dégageant la même nature de pollution. 						
Projets d'intérêt national							
Coût d'investissement supérieur ou égal à 50 millions de dinars ,	Les incitations sont octroyées à tout projet d'intérêt national par décret gouvernemental après avis du Conseil Supérieur de l'Investissement :						
Création d'au moins 500 postes d'emploi durant une période de trois ans à compter de la date d'entrée en activité effective.	 une déduction des bénéfices de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans la limite de (10) années, une prime d'investissement dans la limite du 1/3 du coût d'investissement y compris les dépenses des travaux d'infrastructures intra-muros avec un plafond de 30 millions de dinars. la participation de l'État à la prise en charge des dépenses des travaux d'infrastructure. La prise en charge par l'État de la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale au titre des salaires versés aux employés tunisiens durant une période ne dépassant pas les 10 premières années à partir de la date d'entrée en activité effective, l'octroi des terres domaniales non agricoles sous forme de location à long terme ou au dinar symbolique. 						



Avantages fiscaux : Déduction des bénéfices et revenus, dégrèvement financier, TFP et FOPROLOS

	Diduction des binificas	Imposition (après la période de déduction)		Dégrèvement financier				
Secteurs	Déduction des bénéfices provenant de l'activité ⁴²	Personnes morales	Personnes physiques	Minimum d'impôt	Déduction	Minimum d'impôt	TFP	FOPROLOS
Développement régional (Annexe 7)	Zone 1 : Déduction totale 5 ans Zone 2 : Déduction totale 10 ans	IS 10% (à partir des bénéfices de 2018)	Déduction des 2/3 des revenus (à partir des bénéfices de 2018)	Non appliqué	100%	Non appliqué	Exonéré	Exonéré
Agricole et pêche	Déduction totale 10 ans	IS 10%	Déduction des 2/3 revenus	Non appliqué	100%	Non appliqué	2%	Exonéré
Activités de première transformation des productions agricoles, de la pêche et leur conditionnement	Mesure transitoire : Continuer la déduction totale des bénéfices jusqu'à l'expiration de la période de 10 ans pour les entreprises ayant obtenu une	IS 25% IS 20%	Barème annuel d'impôt	-	-	-	1%	1%
Activités de services liés à l'agriculture et à la pêche	attestation de déclaration d'investissement avant 1 Avril 2017						2%	
Entreprises exportatrices en activité au 31 décembre 2018 et dont les revenus ou les bénéfices provenant de l'exploitation ont bénéficié des avantages fiscaux au titre de l'exportation	Mesure transitoire: Continuer la déduction totale des bénéfices jusqu'à l'expiration de la période de 10 ans pour les entreprises ayant obtenu une attestation de déclaration d'investissement avant 1 janvier 2014 et qui réalisent la première opération d'exportation durant l'année 2014.	IS 10% (jusqu'au 31 décembre 2020)	Déduction des 2/3 revenus (jusqu'au 31 décembre 2020)	Non appliqué	-	-	Exonéré	Exonéré
Entreprises nouvellement créées en 2017, 2021 et ultérieurs dans les secteurs éligibles ⁴³	Déduction dégressive sur 4 ans (100%, 75%, 50% et 25%)	IS 25% IS 20%	Barème annuel d'impôt	-	-	-	1% 2%	1%
Entreprises nouvellement créées en 2018 à 2020 dans les secteurs éligibles ⁴⁴	Exonération totale pendant 4 ans à partir de la date d'entrée en activité	IS 25% IS 20%	Barème annuel d'impôt	-	-	-	1% 2%	1%

⁴² Minimum d'impôt fixé par les articles 12 et 12 bis de la loi de promulgation du Code IRPP & IS non exigé.

⁴³ Les entreprises autres que celles exerçant dans le secteur financier, les secteurs de l'énergie à l'exception des énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication.

44 Le bénéfice de l'exonération est subordonné à la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et à l'entrée en activité effective dans un délai de deux ans à partir de la date de la déclaration

de l'investissement de création.



	Déduction des bénéfices provenant de l'activité	Imposition (après la période de déduction)			Dégrèvement financier			
Secteurs		Personnes morales	Personnes physiques	Minimum d'impôt	Déduction	Minimum d'impôt	TFP	FOPROLOS
Entreprises créées par les jeunes diplômés âgés de moins de 40 ans	« Application du régime des entreprises nouvellement créées »	IS 25% IS 20%	Barème annuel d'impôt	-	100%	Exigé	1% 2%	1%
Activités de soutien (Annexe 8) et de lutte contre la pollution	« Application du régime des entreprises nouvellement créées »	IS 10%	Déduction des 2/3 revenus	Non appliqué	-	-	2%	1%
Investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise et investissements d'innovation	« Application du régime des entreprises nouvellement créées »	IS 25% IS 20%	Barème annuel d'impôt	-	100%	Exigé	1% 2%	1%
Acquisition d'une d'entreprise en difficultés économiques dans le cadre du règlement judiciaire.	Déduction dégressive sur 4 ans (100%, 75%, 50% et 25%)	IS 25% IS 20%	Barème annuel d'impôt	-	100% ⁴⁵	Exigé	1% 2%	1%
SICAR qui s'engage à employer 65% au moins du capital libéré (ou des fonds mis à disposition), pour la souscription de titres nouvellement émis par des entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement	-	35%	-	-	100%	Exigé	2%	1%
SICAR qui s'engage à employer 75% au moins du capital souscrit (ou des fonds mis à disposition), dans la souscription aux titres nouvellement émis par les entreprises éligibles au développement régional et agricole	-	35%	-	-	100%	Non appliqué	2%	1%
Startup	Exonération totale pendant la période de labélisation	IS 25% IS 20%	-	-	100%	Non appliqué	1% 2%	1%

.

⁴⁵ L'activité de l'entreprise transmise doit être éligible au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement des revenus et des bénéfices conformément à la législation en vigueur.



Régime de la TVA au titre des acquisitions d'équipements nécessaires à l'investissement

	Secteurs bénéficiaires	Équipements fabriqués localement	Équipements importés n'ayant pas de similaires fabriqués localement	
Contains for a minute 46	Avant l'entrée en activité effective (création)	Suspension de la TVA	Exonération des droits de douane	
Secteurs économiques ⁴⁶	Après l'entrée en activité effective	Réduction de la TVA à 7%	Réduction de la TVA à 7%	
Secteur agricole et de la pêche		Suspension de la TVA	Exonération des droits de douane Suspension de la TVA	
Secteur de l'artisanat		Suspension de la TVA	Exonération des droits de douane Suspension de la TVA	
Secteur du tourisme	Avant l'entrée en activité effective (création)	Suspension de la TVA	Exonération des droits de douane	
Sected du tourisme	Après l'entrée en activité effective	Réduction de la TVA à 7%	Réduction de la TVA à 7%	
Secteur de l'éducation, de l'enseignement et de la recherche scientifique		Suspension de la TVA	Exonération des droits de douane Suspension de la TVA	
Secteur de la production et des industries culturelles		Suspension de la TVA	Exonération des droits de douane Suspension de la TVA	
Secteur de l'encadrement de l'enfance, d'aide aux personnes âgées, d'animation des jeunes et du loisir		Suspension de la TVA	Exonération des droits de douane Suspension de la TVA	
Établissements hospitaliers et sanitaires		Suspension de la TVA	Exonération des droits de douane Suspension de la TVA	
Entreprises spécialisées dans la collecte ou la transformation ou la valorisation ou le recyclage ou le traitement des déchets et ordures et les entreprises spécialisées dans la formation professionnelle		Suspension de la TVA	Exonération des droits de douane Suspension de la TVA	
Secteur du transport aérien, transport maritime et le transport international routier de marchandises		Suspension de la TVA	Exonération des droits de douane Exonération des droits de consommation Suspension de la TVA	
Secteur du transport terrestre de	Avant l'entrée en activité effective (création)	Suspension de la TVA	Exonération des droits de douane	
personnes	Après l'entrée en activité effective	Réduction de la TVA à 7%	Réduction de la TVA à 7%	

⁴⁶ A l'exclusion du secteur de la consommation sur place, du secteur commercial, du secteur financier, du secteur de l'énergie, autre que les énergies renouvelables, des mines et des opérateurs du réseau de communication.



La réglementation tunisienne offre une panoplie d'avantages et d'incitations financières pour booster l'investissement et la création de projets en Tunisie.

La question aujourd'hui est de savoir, quand et comment faire pour maximiser le profit et l'efficacité de ces programmes dans un souci de développement inclusif et pérenne!

Les mécanismes de financement à la disposition des entreprises tunisiennes

- Programme de mise à niveau (Investissement matériel et immatériel).
- Investissement technologique à caractère prioritaire,
- Programme d'Investissement en recherche et Développement,
- Programme de Restructuration financière,
- Fonds de Promotion des Exportations,
- Fonds de Dépollution,
- Maîtrise de l'énergie etc.

Cumulables avec les incitations financières dans le cadre de la loi d'investissement :

- Prime de l'augmentation de la valeur ajoutée et de la compétitivité,
- Prime de développement régional,
- Prime des secteurs prioritaires et filières économiques,
- Prime de développement de la capacité d'employabilité,
- Prime au titre des actions immatérielles prioritaires en phase de création de projet,
- Prime de recherche et développement
- Prime de Développement durable,
- Prime des projets d'intérêt national,
- Prise en charge par l'État de la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale,

Auxquels s'ajoutent d'autres programmes de soutiens privés :

- Banque européenne pour la reconstruction et le développement (BERD),
- Agence des États-Unis pour le développement international (USAID),
- Agence allemande de la Coopération internationale (GIZ),
- Agence française de Développement (AFD), etc.

Pour plus d'informations à ce sujet n'hésitez pas à contacter :



Adresse Rue Lac Toba, Les berges du Lac 1, Tunis. Téléphone (+216) 71 962 166 / (+216) 21 211 303

Fax (+216) 71 962 595

E-mail hamadi.ellouze@proqual.com.tn



La fiscalité: Nouvel indicateur de gestion et un levier de développement des entreprises

InFirst Auditors accompagne les entreprises et groupes de sociétés dans les missions d'outsourcing, d'audit financier, d'organisation, de transaction, d'assistance et de conseil.

Conscient de l'importance capitale de la fiscalité et de sa complexité ainsi que des enjeux financiers, notre cabinet est l'un des leadeurs en droit fiscal. Nos services d'assistance fiscale portes sur l'optimisation des avantages fiscaux, le conseil à titre préventif et l'assistance en cas de vérification fiscale.

La gestion du contrôle fiscal comporte l'assistance permanente des vérificateurs, la préparation des réponses à la notification des résultats, la vérification des déclarations rectificatives en cas de reconnaissance de

dettes et le suivi des procédures administratives nécessaires à la restitution des crédits d'impôt.

Nous vous aidons à optimiser votre charge fiscale dans le respect de la législation en vigueur et à mieux gérer votre risque fiscal.

Grâce à un personnel qualifié, notre cabinet jouit d'une connaissance sectorielle à forte valeur ajoutée qui permet à ses clients la gestion des risques et l'optimisation des avantages afin de saisir les opportunités.

Quel que soit votre projet et la taille de votre Groupe, *InFirst Auditors* vous aide à être plus efficace et à atteindre vos objectifs par la diversité de ses services.