

Avantages fiscaux et financiers

- Incitations dans le cadre de la loi de l'investissement
- Avantages fiscaux dans le cadre du droit commun
- Avantages fiscaux dans le cadre des lois spéciales
- Dispositions non codifiées

Septembre 2020

Ouvrage réalisé par
Mohamed TRIKI
Expert comptable

InFirst Auditors
Société d'expertise comptable



Mohamed TRIKI

Expert comptable, Tax Partner
Mastère professionnel en droit fiscal
Certificat de Banquier Islamique
E-mail. mohamed.triki@infirst.tn

Avantages fiscaux et financiers

- **Incitations dans le cadre de la loi de l'investissement**
- **Avantages fiscaux dans le cadre du droit commun**
- **Avantages fiscaux dans le cadre des lois spéciales**
- **Dispositions non codifiées**

Septembre 2020

« Le recours à un expert spécialisé en fiscalité et averti de la doctrine administrative et de la jurisprudence reste la meilleure garantie pour l'entreprise afin d'optimiser ses avantages fiscaux et gérer son risque fiscal ».

Mohamed Triki,

*Expert comptable
Tax Partner*

Mise en garde

Ce document est produit par **InFirst Auditors** (le « Cabinet) à l'attention des clients et amis du Cabinet et ne doit pas remplacer les conseils judicieux d'un professionnel.

Ce document est une oeuvre de recherche qui diffuse des informations à caractère général et ne peut se substituer à des recommandations ou à des conseils de nature fiscale.

Les informations contenues dans ce document ne constituent en aucune manière un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité de l'auteur et/ou du Cabinet.

Aucune mesure ne devrait être prise sans avoir consulté préalablement un spécialiste. Vous utilisez le présent document et l'information qu'il contient à vos propres risques.

SOMMAIRE GENERAL

Avant propos.....	7
Définition.....	9
Textes juridiques.....	12
Chapitre 1. Présentation du cadre général de l'investissement.....	15
Section 1. L'accès au marché.....	15
Section 2. Investissements en devises par des non-résidents en Tunisie.....	21
Section 3. Déclaration d'investissement.....	22
Section 4. Etude d'impact sur l'environnement.....	28
Section 5. Propriété foncière.....	31
Section 6. Recrutement des cadres étrangers.....	33
Section 7. Garanties et obligations de l'investisseur.....	34
Section 8. Règlement des différends.....	35
Chapitre 2. Incitations financières dans le cadre de la loi d'investissement	36
Section 1. Primes et incitations.....	36
Section 2. Conditions et procédures de bénéfice des primes et des délais requis ..	45
Section 3. Prêts fonciers agricoles.....	47
Section 4. Participations au capital.....	49
Section 5. Autorités compétentes.....	50
Section 6. Déblocage et retrait des primes et du suivi de réalisation	51
Section 7. Déchéance des incitations.....	52
Section 8. Projets d'intérêt national	53
Chapitre 3. Avantages fiscaux dans le cadre du droit commun	54
Section 1. Dispositions générales.....	54
Section 2. Entreprises nouvellement créées.....	70
Section 3. Régime partiellement exportateur.....	77
Section 4. Régime totalement exportateur	87
Section 5. Développement régional.....	107
Section 6. Agriculture et pêche	119
Section 7. Activités de soutien et de lutte contre la pollution.....	130

Section 8. Jeunes promoteurs diplômés.....	135
Section 9. Secteurs innovants.....	137
Section 10. Encouragement de la transmission des entreprises en difficultés économiques.....	142
Section 11. Location des terres agricoles réservées aux grandes cultures.....	146
Section 12. Compte épargne en actions.....	147
Section 13. Compte épargne pour l'investissement.....	152
Section 14. Contrats d'assurance-vie et aux contrats de capitalisation.....	154
Section 15. Sociétés d'investissement à capital risque et fonds communs de placement à risque.....	157
Section 16. Fonds d'amorçage.....	166
Section 17. Doctrines administratives relatives au dégrèvement financier.....	168
Section 18. Fusion et scission totale des sociétés.....	177
Section 19. Apport d'une entreprise individuelle dans le capital d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés.....	191
Section 20. Restructuration en société mère ou holding par voie d'apport dans le cadre d'une opération d'introduction en bourse.....	200
Section 21. Avantages en matière de droit d'enregistrement.....	203
Section 22. Avantages en matière de TVA des équipements.....	205
Section 23. Passage d'un régime d'encouragement à un autre régime moins favorable.....	210
Section 24. Déchéance des avantages.....	213
Chapitre 4. Lois spéciales dans le cadre des lois spéciales.....	217
Section 1. Startup Act.....	217
Section 2. Société de commerce international.....	224
Section 3. Tunisiens résidents à l'étranger dans le cadre de réalisation de projets ou de participation à des projets.....	235
Section 4. Patrimoine archéologique, historique et des arts traditionnels.....	237
Annexes.....	238
Tableau récapitulatif des primes et incitations.....	254
Table des matières.....	265

AVANT PROPOS

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 Investissements¹, ainsi qu'une panoplie d'avantages prévus dans le droit commun, qui régissait aussi bien les avantages fiscaux que les incitations financières, 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 incitations financières (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 réaménagé les avantages fiscaux dans les différents codes fiscaux en vigueur 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**. Toutefois, les organismes chargés de l'investissement continuent à ce jour à exclure les secteurs d'activités non régis antérieurement par le Code d'Incitation aux Investissements (tel que le commerce).

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.

À titre d'exemple, les primes prévues dans le cadre de la loi de l'investissement sont accordées à tous les secteurs d'activité sans exception. Par contre, en matière d'avantages 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, autres que l'agriculture et la pêche, dans la loi d'investissement ne bénéficient d'aucun régime de faveur en matière d'avantages fiscaux.

D'après le **décret d'application de la loi de l'investissement (décret 2017-389)**, l'investissement direct dans le **secteur de l'agriculture et de la pêche** couvre (i) l'agriculture, (ii) la pêche, (iii) services liés à l'agriculture et à la pêche et (iv) les activités de première transformation des produits agricoles et de la pêche. Toutefois, l'administration fiscale a limité la définition de l'investissement direct au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement dans le **secteur de l'agriculture et de la pêche** aux activités agricoles et de pêche proprement dites pour l'application des avantages fiscaux mentionnés dans le Code de l'IRPP et de l'IS (déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité et dégrèvement financier). Une interprétation restrictive fortement controversée par la doctrine.

Plusieurs avantages fiscaux ont été maintenus dans les lois spéciales relatives à certains secteurs d'activités (commerce international, parc d'activité économique, 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 (Octroi des crédits fonciers aux techniciens agricoles et aux jeunes agriculteurs) du Code d'Incitation aux Investissements n'ont pas été abrogés.

Les avantages fiscaux sont devenus très complexes surtout avec les investissements réalisés sous l'égide des différentes législations moyennant des mesures transitoires non codifiées ; ceci nécessite une parfaite connaissance de l'évolution de la réglementation fiscale.

Comme exemple on cite le dégrèvement physique ; bien que le mécanisme de défiscalisation ait été supprimé dans la nouvelle réglementation, les opérations de réinvestissement des bénéfices au sein même de la société ouvrant droit au bénéfice des avantages fiscaux à ce titre conformément aux dispositions du code d'incitation aux investissements et ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement avant le 1er avril 2017, demeurent soumises aux dispositions dudit code, et ce, à condition de l'entrée en activité effective au plus tard le 31 décembre 2020.²

Le présent document, est une œuvre de recherche³ qui vise à présenter le nouveau cadre de l'investissement en Tunisie et avantages fiscaux et financiers y relatifs. Par mesure de simplification, il ne traite pas des anciens avantages fiscaux résultant des anciennes dispositions abrogées qui continuent de produire leurs effets à travers les mesures transitoires.

² Article 20, point 4), loi n° 2017-8 du 14 février 2017, portant refonte du dispositif des avantages fiscaux.

³ La doctrine administrative est issue principalement de la base de données DBprofiscal après plusieurs travaux d'investigations et de recherches.

DEFINITION

Nomenclature d'activités tunisienne : La nomenclature d'activités tunisienne de 2009 représente le référentiel national unique et actualisé de toutes les activités économiques. Elle permet leur classement dans tous les secteurs suivant des catégories harmonisées sur le plan national et comparable sur le plan international.⁴

La structure détaillée de ladite nomenclature est fixée dans l'annexe du Décret gouvernemental n° 2017-390 du 9 mars 2017.⁵

Investissement : tout emploi durable de capitaux effectué par l'investisseur pour la réalisation d'un projet permettant de contribuer au développement de l'économie tunisienne tout en assumant ses risques, et ce, sous forme d'opérations d'investissement direct ou d'opérations d'investissement par participation.

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.

Secteurs prioritaires : les secteurs caractérisés par leur vocation stratégique et leur capacité à augmenter le rythme de la croissance ou à forte employabilité, et qui jouissent d'une priorité conformément aux plans de développement.

Filières économiques : les activités qui reposent principalement sur la valorisation des ressources en substances utiles et agricoles, le patrimoine naturel et culturel à travers l'industrialisation et l'exploitation dans les zones de production et contribuent au développement des chaînes de valeur par la transformation radicale de la nature du produit.

Investisseur : toute personne physique ou morale, résidente ou non résidente, qui réalise un investissement.

Entreprise : toute unité qui a pour but de produire des biens ou de fournir des services et qui prend la forme d'une société ou d'une entreprise individuelle.

Petites et Moyennes Entreprises : toute entreprise dont le volume d'investissement ne dépasse pas quinze millions de dinars y compris les investissements d'extension et les fonds de roulement. Plusieurs autres définitions existent pour les PME selon les objectifs de chaque réglementation.⁶

Technologies propres : toute technique qui utilise d'une manière rationnelle et efficace des matières premières, des ressources hydrauliques ou énergétiques de manière à limiter la quantité des émissions polluantes ou de réduire considérablement les déchets provenant des différentes étapes d'industrialisation, ou pendant l'utilisation de matériaux de production.

⁴ Vu qu'il s'agit d'une nomenclature copiée de la réglementation française, certaines activités classées parmi les secteurs prioritaires ou les filières économiques ne figurent pas dans la nomenclature tunisienne.

⁵ Pour les professionnels souhaitant des notes explicatives sur les activités/produits associées aux classes d'activités peuvent consulter le site de l'Institut national de la statistique et des études économiques : <https://www.insee.fr>

⁶ Selon l'Institut national des statistiques, la classification des entreprises est tributaire de l'effectif :

- Petite Entreprise : ce sont les unités employant entre 6 et 49 salariés.
- Moyenne Entreprise : ce sont les unités employant entre 50 et 199 salariés.

Investissement direct dans le secteur de l'agriculture, de la pêche et de l'aquaculture : ils sont classés comme suit :

Catégorie « A »

Investissement dans l'**agriculture** dont le coût ne dépasse pas **200 mille dinars**.

Investissement dans la **pêche** dont le coût ne dépasse pas **300 mille dinars**.

Investissement dans l'**aquaculture** dont le coût ne dépasse pas **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.

Catégorie « B »

Investissement dans l'**agriculture** dont le coût dépasse **200 mille dinars**.

Investissement dans la **pêche** dont le coût dépasse **300 mille dinars**.

Investissement dans l'**aquaculture** dont le coût dépasse **500 mille dinars**.

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.

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.

Conseil Supérieur de l'Investissement : Il est créé auprès de la présidence du gouvernement, présidé par le chef du gouvernement et composé des ministres ayant rapport avec le domaine de l'investissement. Il détermine la politique, la stratégie et les programmes de l'État dans le domaine de l'investissement. Il est notamment chargé de la supervision, le contrôle et l'évaluation des travaux de l'instance et du fonds et l'adoption des incitations en faveur des projets d'intérêt national.

Instance Tunisienne de l'Investissement : elle est créée sous la tutelle du ministère chargé de l'investissement. Elle propose au Conseil supérieur de l'investissement les politiques et les réformes en rapport avec l'investissement, et ce en concertation avec les organismes représentants le secteur privé. Elle assure aussi le suivi de leur exécution, la collecte et la publication des informations relatives à l'investissement ainsi que l'élaboration des rapports d'évaluation de la politique d'investissement.

L'instance examine les demandes de bénéfice des primes et décide de leur octroi sur la base d'un rapport technique élaboré par l'organisme concerné qui assure le suivi de la réalisation de l'investissement.

Commission des autorisations et agréments : elle est créée auprès de l'Instance tunisienne de l'investissement, composée de représentants des ministères et organismes publics concernés. Ladite commission est chargée de faciliter la réalisation des investissements entrepris par l'Instance tunisienne de l'investissement en vertu de la législation en vigueur, et ce en vue de :

- Statuer sur toutes les demandes des agréments et autorisations requises pour la réalisation de l'investissement.
- Statuer sur les demandes de changement de vocation des terres agricoles.

Fonds Tunisien de l'investissement : Le fonds est une instance publique qui exerce ses missions sous le contrôle d'une commission de surveillance, présidée par le ministre chargé de l'investissement. Ces interventions comprennent le déblocage de primes (subvention) et la souscription dans les fonds communs de placement à risque, les fonds de capital risque et les fonds d'amorçage d'une manière directe ou indirecte.

Interlocuteur Unique de l'Investisseur : Il est créé au sein de l'Instance Tunisienne de l'Investissement chargé notamment d'accueillir l'investisseur, l'orienter et l'informer en coordination avec les différents organismes concernés, d'effectuer en sa faveur les procédures administratives relatives à la constitution juridique de l'entreprise ou son extension et à l'obtention des autorisations requises pour les différentes étapes de l'investissement et de recevoir les requêtes des investisseurs et œuvrer à les résoudre en coordination avec les organismes concernés.

Organismes concernés par l'investissement : Les organismes chargés de l'investissement procèdent à l'octroi des attestations de dépôt de déclarations d'investissement selon le domaine d'intervention de chacun et doivent veiller au respect des conditions exigibles relatives aux opérations d'investissement direct avant de délivrer lesdites attestations aux personnes concernées (cohérence de l'investissement par rapport à l'activité, cahier des charges, autorisation, capital minimum, ...).

Organisme	Secteur d'activité
Agence de Promotion de l'Investissement et de l'innovation (APII)	<ul style="list-style-type: none"> • Les industries manufacturières y compris les industries agroalimentaires et les activités de première transformation et de conditionnement de produits agricoles et de pêche • La promotion immobilière • Les travaux publics • Le transport • La santé • L'éducation et l'enseignement • La Formation professionnelle • La production et les industries culturelles • L'animation pour les jeunes et l'encadrement de l'enfance • La protection de l'environnement, • Autres services non financiers (activités initialement régies par le CII)
Agence de Promotion des Investissements Agricoles (APIA) :	<ul style="list-style-type: none"> • L'agriculture et pêche⁷ • Les activités de première transformation et de conditionnement des produits agricoles et de pêche lorsque de telles composantes font partie des projets intégrés agricoles (au moins 10% d'intégration de la production). • Les services liés à l'agriculture et la pêche
Office National du Tourisme Tunisien (ONTT)	<ul style="list-style-type: none"> • Le tourisme y compris le transport tourisme
Office National de l'Artisanat (ONA)	<ul style="list-style-type: none"> • L'artisanat
Centre de promotion des exportations (CEPEX)	<ul style="list-style-type: none"> • Le commerce international
Instance Tunisienne de l'Investissement (TIA)	<ul style="list-style-type: none"> • Tous secteurs d'activité, au titre des opérations d'investissement d'un montant supérieur à 15 Millions de dinars y compris le fonds de roulement.

⁷ Les petits investissements relèvent de la compétence des Commissariats Régionaux au Développement Agricole.

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.

À 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, la Tunisie 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'investissement⁸

- **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. (*Applicable jusqu'au 31 décembre 2020 pour les entreprises ayant bénéficié du régime de l'exportation avant le 1^{er} janvier 2019 dans le cadre des mesures transitoires*)

⁸ 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° 2019-937 du 16 octobre 2019**, fixant la liste des services liés directement à la production concernés par la définition des opérations d'exportation prévue par l'article 11 du code de la taxe sur la valeur ajoutée et la liste des activités de soutien prévue par l'article 70 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.
- **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**.
- **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

- 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 août 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**.

4. Codes spécifiques

- **Code de prestation des services financiers aux non résidents**, promulgué par la loi n° 2009-64 du 12 août 2009.
- **Code des hydrocarbures**, promulgué par la loi n° 99-93 du 17 août 1999.
- **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 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
- **Code de la taxe sur la valeur ajoutée**, promulgué par la loi n° 88-61 du 2 juin 1988

6. Dispositions non codifiées

- Article 15 de la loi n° 2019-47 du 29 mai 2019, relatif à **la facilitation du financement des entreprises**
- Article 21 de la loi n° 2019-47 du 29 mai 2019, relatif à **la prise en charge par l'État d'une partie des intérêts sur crédits d'investissement octroyés par les banques et les institutions financières au profit des petites et moyennes entreprises.**
- Article 13 de la loi de finances pour l'année 2019 relatif à **la poursuite de l'encouragement de la création des entreprises.**
- Article 21 de la loi de finances pour l'année 2019 relatif à **la prise en charge par l'État de la contribution patronale au régime légal de sécurité sociale des entreprises opérant dans le secteur de l'industrie du textile, de l'habillement, du cuir et de la chaussure et implantées dans les zones de développement régional.**
- 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.**
- Article 75 de la loi de finances pour l'année 2016 relatif à **la suspension ou la réduction de la taxe sur la valeur ajoutée due et des droits de douane dus sur certains produits.**
- Articles 41 à 43 de la loi de finances pour l'année 2016 relatifs à **la suspension ou la réduction des droits de douane dus à l'importation des matières premières, des produits semi-finis et des équipements.**

Chapitre 1. Présentation du cadre général de l'investissement

Section 1. L'accès au marché

Référence : Article 4, loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement

L'investissement est libre. Toutefois, certaines activités demeurent soumises à des autorisations et à des cahiers des charges selon la réglementation en vigueur (cahier des charges, autorisation, carte de commerçant, étude impact sur l'environnement, etc.). Par mesure de simplification, le décret gouvernemental n° 2018-417 du 11 mai 2018 a fixé 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.

La participation des étrangers est parfois limitée, voire même interdite. On cite à titre indicatif :

- **Agriculture :** L'exploitation des **terres agricoles** par une société n'est pas libre. En effet, l'article 2 de la loi n° 69-56 du 22 septembre 1969 relative aux structures agricoles exige la **nationalité tunisienne** de la société d'exploitation agricole. Il s'agit de toute société constituée conformément aux lois en vigueur, ayant son siège principal en Tunisie, ayant **plus du tiers de son capital** constitué de titres nominatifs détenus par des personnes physiques ou morales tunisiennes et ayant son conseil d'administration, de gérance, ou de surveillance, constitué par des représentants des personnes physiques ou morales tunisiennes à concurrence de leur participation au capital de la société.

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.⁹

- **Pêche :** la pêche est pratiquée dans les eaux tunisiennes par les unités de pêche de nationalité tunisienne.¹⁰ Toutefois, pour la réalisation de projets d'aquaculture, sont considérées de nationalité tunisienne et l'autorisation peut leur être accordée, les personnes morales ayant plus du tiers (1/3) de leur capital détenu par des personnes physiques ou morales tunisiennes.¹¹
- **Commerce :** Les personnes physiques et morales, qui ne possèdent pas la nationalité tunisienne, ne peuvent exercer directement ou indirectement une activité commerciale que dans les conditions définies par les textes en vigueur et les dispositions du décret-loi n° 61-14 du 30 août 1961 relatif aux conditions d'exercice de certaines activités commerciales.

La participation des étrangers dans un projet n'ayant pas obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès des organismes chargés de l'investissement doit être inférieure à 50% sauf obtention d'une **carte de commerçant** délivrée par le ministère du commerce, à l'exception des projets réalisés par les personnes physiques et morales de nationalité marocaine et algérienne qui restent, néanmoins, tenues de produire l'accord de la Direction Générale du commerce intérieur pour l'exercice de l'activité

⁹ Article 5 de la loi n° 69-56 du 22 septembre 1969 relative aux structures agricoles, telle que modifiée par la loi n° 97-33 du 26 mai 1997.

¹⁰ Loi n° 94-13 du 31 janvier 1994, relative à l'exercice de la pêche.

¹¹ Loi n° 97-34 du 26 mai 1997, modifiant la loi n° 94-13 du 31 janvier 1994, relative à l'exercice de la pêche.

conformément à la convention d'établissement établie avec le Maroc et l'Algérie.¹²

- **Enseignement supérieur privé** : Les détenteurs d'actions de la société promotrice doivent être de nationalité tunisienne s'ils sont des personnes physiques. Toutefois, s'il existe parmi les détenteurs d'actions des personnes morales, le capital de ladite société doit être détenu à hauteur de 65% au moins par des personnes physiques ou par des personnes physiques et morales de nationalité tunisienne.¹³
- **Professions maritimes** : Les personnes de nationalité étrangère peuvent exercer l'une des professions maritimes lorsqu'elles y sont autorisées en vertu des accords internationaux en vigueur, et ce, sous réserve de la réciprocité. A défaut de telles conventions, l'exercice de l'une des professions maritimes par les personnes de nationalité étrangère est soumis à la législation et à la réglementation en vigueur régissant les investissements et la participation des étrangers.¹⁴

§ 1. Capital minimum

Certaines activités demeurent soumises à un capital minimum limitant ainsi l'entrée des petits investisseurs. A titre indicatif :

Activité	Capital	Référence
Société d'investissement à capital variable	1 000 000 DT	Article 3 Code des Organismes de Placement Collectif
Société d'investissement à capital fixe	500 000 DT	Article 4, loi n° 88-92 du 2 août 1988 sur les sociétés d'investissement
Société d'investissement à capital risque	500 000 DT	Article 23, loi n° 88-92 du 2 août 1988 sur les sociétés d'investissement
Société de gestion des portefeuilles des organismes de placement collectif en valeurs mobilières	100 000 DT	Article 31 Code des Organismes de Placement Collectif
Société de gestion des fonds communs de créances	100 000 DT	Article 44 Code des Organismes de Placement Collectif
Banques	50 000 000 DT	Article 32 Loi n° 2016-48 du 11 juillet 2016, relative aux banques et aux établissements financiers
Etablissements financiers	25 000 000 DT	Article 32 Loi n° 2016-48 du 11 juillet 2016, relative aux banques et aux établissements financiers
Banques d'affaires et établissements exerçant, à titre exclusif le service de gestion de crédits « factoring »	10 000 000 DT	Article 32 Loi n° 2016-48 du 11 juillet 2016, relative aux banques et aux établissements financiers

¹² Note DGI n° 2336 du 13 mars 2017

¹³ Loi n° 2008-59 du 4 août 2008, modifiant et complétant la loi n° 2000-73 du 25 juillet 2000, relative à l'enseignement supérieur privé.

¹⁴ Loi n° 2008-44 du 21 juillet 2008 portant organisation des professions maritimes.

Etablissements de paiement	5 000 000 DT	Article 32 Loi n° 2016-48 du 11 juillet 2016, relative aux banques et aux établissements financiers
Compagnie d'assurance (deux catégories ou plus)	10 000 000 DT	Article 54 Code des assurance
Compagnie d'assurance (une seule catégorie)	3 000 000 DT	Article 54 Code des assurance
Sociétés de commerce international	150 000 DT	Arrêté du ministre de l'Économie nationale du 12 avril 1994
Sociétés de commerce international (jeunes promoteurs résidents)	20 000 DT	Arrêté du ministère du Commerce du 28 avril 1999.
Activité d'exportation de l'huile d'olive tunisienne, autre que l'huile d'olive biologique ou l'huile d'olive mise en bouteille	700 000 DT	Arrêté du ministère de l'Agriculture et des Ressources Hydrauliques du 19 octobre 2005
Société de promotion immobilière	150 000 DT	Arrêté du ministre de l'équipement, de l'habitat et de l'aménagement du territoire et du ministre du développement, de l'investissement et de la coopération internationale du 12 février 2020
Transporteur maritime	500 000 DT	Article 3 loi n° 2008-44 du 21 juillet 2008, portant organisation des professions maritimes
Armateur de navires	1 000 000 DT	Article 3 loi n° 2008-44 du 21 juillet 2008, portant organisation des professions maritimes

§ 2. Autorisation du Ministère de commerce

Référence : Décret-loi n° 61-14 du 30 août 1961 relatif aux conditions d'exercice de certaines activités commerciales

Les personnes physiques et morales, qui ne possèdent pas la **nationalité tunisienne**, ne peuvent exercer directement ou indirectement une activité commerciale que dans les conditions définies par les textes en vigueur et les dispositions du décret-loi n° 61-14 du 30 août 1961.

Les personnes morales ont la nationalité tunisienne lorsqu'elles répondent à l'ensemble des conditions suivantes :

- être constituées conformément aux lois en vigueur et avoir leur siège social en Tunisie,
- avoir leur capital représenté à concurrence de 50% au moins par des titres nominatifs détenus par des personnes physiques ou morales tunisiennes,
- avoir leur conseil d'administration, de gérance ou de surveillance, constitué en majorité par des personnes physiques de nationalité tunisienne,

- avoir leur présidence, leur direction générale ou leur gérance assurée par les personnes physiques de nationalité tunisienne.

Pour les sociétés anonymes, et en cas de dissociation entre les fonctions de président du conseil d'administration et celles de directeur général, le directeur général doit avoir le statut de résident au sens de la réglementation de change en vigueur.

Sont, en outre, tunisiennes les sociétés ayant leur siège social en Tunisie et dans lesquelles l'Etat ou les collectivités publiques locales détiennent directement ou indirectement une participation en capital.

Les personnes physiques ou morales de nationalités Algérienne et Marocaine peuvent exercer le commerce en Tunisie dans le cadre des conventions Tuniso-Algérienne conclue en date du 26 Juillet 1963 et Tuniso-Marocaine conclue en date du 9 Décembre 1964, et ce, après avoir eu l'accord des services du Ministère du Commerce.

Les personnes morales qui n'ont pas la nationalité Tunisienne (Autres que Algériens et Marocains) peuvent avoir la **carte de commerçant** après le dépôt d'un dossier auprès des services du ministère du commerce et suite à l'avis de la commission consultative créée par l'arrêté du 14 Septembre 1961 et l'accord du ministre du commerce dans les cas suivants :

- Conclure une convention d'établissement avec l'Etat Tunisien.
- Les entreprises étrangères qui ont conclu des marchés publics avec l'Etat Tunisien et les contrats de sous-traitance liés au domaine.
- Les bureaux de liaison et les bureaux d'assistance technique
- Le commerce de distribution des hydrocarbures.
- Les opérations de change et les opérations bancaires liées à la bourse.
- Les Sociétés d'aviation civile exerçant l'activité de vente des billets d'avions.

Sont dispensées de l'obligation de l'obtention de la carte de commerçant, les filiales au sens de l'article 461 du code des sociétés commerciales, qui distribuent exclusivement les produits de la société mère ou du groupe à condition que ces produits distribués soient fabriqués en Tunisie.

§ 3. Autorisation de la Banque centrale de Tunisie

Référence : Décret n° 77-608 du 27 juillet 1977, fixant les conditions d'application de la loi n° 76-18 du 21 janvier 1976, portant refonte et codification de la législation des changes et du commerce extérieur régissant les relations entre la Tunisie et les pays étrangers.

Sont soumises à autorisation de la Banque Centrale de Tunisie les opérations suivantes lorsqu'elles sont effectuées par une personne physique ou morale non résidente de nationalité étrangère :

- La prise de participation, lors de la constitution initiale ou lors de l'augmentation de capital, dans des sociétés établies en Tunisie en dehors des participations autorisées dans le cadre des codes les régissant,
- L'acquisition de valeurs mobilières tunisiennes et de parts sociales de sociétés établies en Tunisie en dehors des cas prévus à l'article 21 du Décret n° 77-608 du 27 juillet 1977.

Ne sont pas soumises à l'autorisation de la Banque Centrale de Tunisie les opérations suivantes :

- 1) l'acquisition, par dévolution héréditaire ou par voie d'attribution gratuite au prorata des droits possédés dans la société, de valeurs mobilières tunisiennes ou de parts sociales de sociétés établies en Tunisie par une personne physique ou morale non résidente de nationalité étrangère.
- 2) l'acquisition, par voie de souscription lors d'une augmentation de capital dans les limites des droits préférentiels de souscription ou en dehors de ces limites, au moyen d'une importation de devises, de valeurs mobilières tunisiennes ou de parts sociales de sociétés établies en Tunisie dans le cadre des lois les régissant, et ce, par une personne physique ou morale non résidente de nationalité étrangère.
- 3) l'acquisition de valeurs mobilières ou de parts sociales de sociétés non résidentes établies en Tunisie par une personne physique ou morale de nationalité étrangère auprès d'une personne physique ou morale de nationalité étrangère.
- 4) l'acquisition au moyen d'une importation de devises ou la cession, lorsqu'elles sont effectuées par une personne physique ou morale non résidente de nationalité étrangère : de valeurs mobilières tunisiennes conférant un droit de vote ou de parts sociales de sociétés établies en Tunisie, dans le cadre des codes les régissant,
- 5) La souscription et l'acquisition par une personne physique ou morale non résidente de nationalité étrangère au moyen d'une importation de devises de bons du trésor assimilables et des obligations émises par des sociétés résidentes cotées en bourse ou ayant obtenu une notation par une agence de notation, et ce, dans des limites des taux fixés par le Gouverneur de la Banque Centrale de Tunisie après avis du ministre des finances.
- 6) L'acquisition, moyennant règlement du prix correspondant à l'étranger, d'actions ou de parts sociales de sociétés résidentes exerçant une activité en Tunisie conformément à la législation les régissant, par une personne physique ou morale non résidente de nationalité étrangère auprès d'une personne physique ou morale non résidente de nationalité étrangère.
- 7) La souscription par des non-résidents à l'augmentation de capital de sociétés établies en Tunisie conformément à la législation les régissant, par conversion en participation de leurs avances en compte courant associés contractées en devises conformément à la réglementation des changes en vigueur. Les conditions de la conversion sont fixées par circulaire de la Banque Centrale de Tunisie.

§ 4. Doctrines administratives

Dans une prise de position (1227) du 24 décembre 2019, la DGI a rappelé que les personnes physiques ainsi que les personnes morales qui ne possèdent pas la nationalité tunisienne ne peuvent exercer une activité commerciale en Tunisie qu'après avoir obtenu une carte de commerçant étranger délivrée par les autorités chargées du commerce.

Sont exceptés de la procédure d'obtention d'une carte de commerçant étranger :

- les projets réalisés par des personnes physiques ou morales marocaines ou algériennes, mais ces derniers demeurent tenus de présenter une attestation prouvant l'approbation des autorités chargées du commerce (La Direction Générale du Commerce Intérieur) pour l'exercice de l'activité sollicitée conformément à une convention d'établissement conclue entre la Tunisie et l'Etat de résidence de la personne de nationalité étrangère,
- les projets agréés par l'APII ou par l'APIA ou par l'ONTT ou par le CEPEX,

- les projets agréés par l'instance tunisienne de l'investissement dans le cadre de l'application des dispositions de la loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016 portant loi de l'investissement.

Il reste entendu qu'avec la publication du décret gouvernemental n° 2018-417 du 11 mai 2018 relatif à la publication de la liste exhaustive des activités économiques soumises à autorisation, de la liste des autorisations administratives requises pour la réalisation d'un projet, ainsi que la simplification des relations entrepreneur-administration, la procédure de l'obtention préalable de l'approbation de l'exercice de l'activité de gestion des établissements d'hébergement touristique et des entreprises d'animation touristique a été supprimée de la liste des services rendus par les autorités relevant du Ministère du tourisme et de l'artisanat (L'Office National du Tourisme). Toutefois, l'exercice d'une telle activité demeure subordonné à l'obtention et à la présentation d'une carte de commerçant étranger conformément à la législation en vigueur.

Sur cette base, le dépôt de la déclaration d'existence pour l'exercice de l'activité de gestion des hôtels touristiques exige tout de même la production d'une carte de commerçant étranger

Section 2. Investissements en devises par des non-résidents en Tunisie

Référence : Circulaire aux intermédiaires agréés n° 2018-14 relative aux investissements en devises par des non-résidents en Tunisie.

Doivent être déclarés à la Banque Centrale de Tunisie, par une **Fiche d'Investissement** ou une **Attestation Bancaire d'Investissement** digitales les investissements en devises des **non-résidents** réalisés sous l'une des formes suivantes :

- prise de participation lors de la constitution initiale ou lors de l'augmentation du capital d'une société établie en Tunisie, résidente ou non-résidente;
- acquisition d'actions ou de parts sociales d'une société établie en Tunisie, résidente ou non-résidente ;
- participation à un organisme de placement collectif en Tunisie ;
- acquisition de biens immeubles en Tunisie.

Les investissements réalisés par des non-résidents en Tunisie doivent être financés au moyen d'une **importation de devises**, effectuée par virement de l'étranger, par débit d'un compte étranger en devises ou en dinars convertibles ouvert en Tunisie ou par importation de billets de banque étrangers, dûment déclarés à la douane conformément à la réglementation en vigueur. Toute participation d'un non-résident au capital d'une société établie en Tunisie au moyen d'un apport autre qu'un apport en devises est soumise à l'autorisation préalable de la Banque Centrale de Tunisie.

Les investisseurs non-résidents peuvent souscrire librement à l'augmentation du capital des sociétés établies en Tunisie par **conversion partielle ou totale des avances en compte courant associé** qu'ils accordent aux sociétés au capital desquelles ils détiennent des participations, et ce, lorsque l'ensemble des conditions suivantes sont remplies:

- l'avance doit avoir été contractée conformément à la réglementation des changes en vigueur,
- l'avance doit avoir été financée en devises, justifiée par une fiche d'investissement,
- l'avance doit être certaine, liquide et exigible,
- la conversion doit porter exclusivement sur le montant en principal de l'avance,
- la participation à l'augmentation du capital par conversion d'avances en compte courant associé doit être réalisée conformément à la législation régissant le secteur d'activité de la société.

La fiche d'investissement ou l'Attestation Bancaire d'Investissement serviront notamment comme justificatif pour le transfert des dividendes revenant aux associés et actionnaires non-résidents, du produit de cession et de liquidation de l'investissement objet de ces opérations.

Section 3. Déclaration d'investissement

§ 1. Opérations d'investissement

Référence : Article 3, loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement

La loi de l'investissement a pour objectif la promotion de l'investissement et l'encouragement de la création d'entreprises (personne morale ou 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 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.

Sont considérées opérations d'investissement direct, les opérations suivantes :

- **la création :** toute création d'un projet nouveau et autonome en vue de produire des biens ou de fournir des services,
- **l'extension ou le renouvellement :** opération réalisée par une entreprise existante dans le cadre du même projet permettant d'augmenter sa capacité productive, technologique ou sa compétitivité.

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'entraînent 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.
- 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.**
- Les organismes concernés par l'octroi des attestations de dépôt de déclarations d'investissement doivent veiller au respect des conditions exigibles relatives aux opérations d'investissement direct avant de délivrer lesdites attestations aux personnes concernées.
- 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.

La déclaration de l'opération d'investissement direct et de l'opération de constitution juridique des entreprises est effectuée suivant une liasse unique dont le modèle, la liste des documents d'accompagnement et les procédures sont fixés par le Décret gouvernemental n° 2017-389 du 9 mars 2017. Actuellement, seules l'APII et la TIA offrent le service de dépôt de déclaration de l'investissement en ligne.¹⁵

L'interlocuteur unique de l'investisseur fournit (théoriquement) à l'investisseur une attestation de dépôt de la déclaration de l'investissement et les documents de création ou d'extension de l'entreprise dans un délai d'un jour ouvrable à compter de la date du dépôt de la déclaration accompagnée de tous les documents requis.

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.¹⁶

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.¹⁷

§ 2. Particularités des investissements dans le secteur de l'agriculture et de la pêche

Référence : Manuel de procédures relatif aux dossiers d'investissement dans le secteur agricole et de pêche.

L'octroi des incitations financières dans le secteur de l'agriculture et de la pêche obéi à des règles bien particulières liées telles que la superficie de du terrain, l'autorisation de forage de puits, la vétusté du matériel C'est du ressort de l'APIA de valider l'investissement déclaré ; toute manœuvre de fractionner l'investissement sur plusieurs déclarations d'extension dans le but de maximiser la prime d'investissement et outre passer le plafond autorisé est sanctionnée.

La classification des opérations d'investissement direct dans le secteur de l'agriculture et de la pêche obéie à des règles spécifiques édictées par l'APIA :

- Est considérée opération d'investissement de création dans le secteur de l'agriculture et de la pêche celle réalisée après une période de 10 ans à partir de la dernière opération d'investissement approuvé.
- Est considérée opération d'investissement de renouvellement selon la durée de vie d'extinction :

Composants	Durée de vétusté
L'élevage, la préparation de la terre, récolte et protection et entretien des végétaux :	3 ans
Préparation des bateaux et du matériel de pêche et de l'aquaculture	Selon circulaire du ministre de l'agriculture n° 105 du 7 mai 2007 et du procès verbal de la réunion de

¹⁵ Pour l'API, consulter <http://www.tunisieindustrie.nat.tn> (Rubrique « Services en ligne ») et pour l'Instance, consulter <https://www.tunisiainvestment.tn/> (Rubrique « Espace investisseur »).

¹⁶ Sur cette base, les déclarations d'investissement délivrées avant le 1er avril 2016 et dont la réalisation de l'investissement n'a pas été entamée sont considérées comme nulles au 1er avril 2017, et ce, conformément aux dispositions de l'article 21 de la loi de l'investissement.

¹⁷ Note commune 24/2017

	travail du 21 mars 2012.
Tracteurs et accessoires, matériel d'irrigation, fournitures de puits, générateurs électriques, camions, filets de protection, cages d'élevage de poulets et lapins	6 ans
Moissonneuse-batteuse et grands équipements (équipement de salle de traite, d'abattoir et d'huilerie, équipement d'isolation et de réfrigération, équipement de ventilation et de réfrigération, silos d'aliment et équipement d'alimentation automatique pour l'élevage de volailles...)	9 ans
Plantations irriguées, à l'exception des oliviers soumis à autorisation	15 ans
Aménagement des locaux	10 ans

- Un investissement industriel intégré pour la transformation des produits est considéré comme investissement dans le secteur de l'agriculture et de la pêche lorsque la production agricole ou de pêche propre couvre au moins 10% de la capacité de l'unité de transformation.
- La notion de projet intégré s'applique même pour la transformation des produits provenant des investissements, agricoles et de pêches, non approuvés.
- L'entrée en production nécessite la réalisation intégrale du programme d'investissement déclaré et approuvé.
- Les investissements directs dans le secteur de l'agriculture, de la pêche et de l'aquaculture sont classés comme suit :

Activité	Catégorie « A »	Catégorie « B »
Agriculture	Investissement ne dépassant pas 200 000 D	Investissement dépassant 200 000 D
Pêche	Investissement ne dépassant pas 300 000 D	Investissement dépassant 300 000 D
Aquaculture	Investissement ne dépassant pas 500 000 D	Investissement dépassant 500 000 D
Services liés à l'agriculture et à la pêche	-	Quel que soit le montant de l'investissement
Première transformation des produits agricoles et de la pêche	-	Quel que soit le montant de l'investissement
Sociétés mutuelles de services agricoles et les groupements	Quel que soit le montant de l'investissement	

- La valeur d'acquisition du terrain n'est pas prise en compte dans la classification de catégories pour les investissements agricoles.
- La valeur d'acquisition des bateaux de pêche d'occasion n'est pas prise en compte dans la classification de catégories pour les investissements de pêche.
- Les opérations d'investissements d'extension ou de renouvellement sont classées selon la valeur cumulée des investissements approuvés dans le cadre du code d'incitation aux investissements et de la loi de l'investissement. Les investissements ayant reçu les accords d'octroi des incitations financières depuis plus de 10 ans ne sont pas pris en considération dans la valeur cumulée.

Le terrain ne peut bénéficier des incitations financières au titre des investissements directs. Toutefois, pour les services liés à l'agriculture et à la pêche et l'industrie de première transformation des produits agricoles et de la pêche la valeur du terrain bénéficie de la prime du développement régional dans les zones industrielles.

§ 3. Particularités des projets individuels

a. Déclaration unique

Référence : Décret n° 2000-2475 du 31 octobre 2000, relatif à la formalité unique pour la création des projets individuels.

Dans le but de la réalisation d'un projet individuel (entreprise individuelle) et l'accomplissement des formalités nécessaires, le promoteur dépose une déclaration unique (formulaire) au receveur des finances dont le lieu d'installation du projet relève de sa compétence territoriale, en sa qualité d'**interlocuteur unique**, contre récépissé.

Toutefois, la déclaration d'investissement relative à toutes les professions dont l'exercice nécessite une aptitude scientifique spécifique, et qui sont soumises au contrôle du conseil de l'ordre professionnel concerné, doit être effectuée auprès des organismes chargés de l'investissement (l'APII dans notre cas).

La déclaration unique remplace toutes les formalités administratives nécessaires pour l'obtention du promoteur du :

- Matricule fiscal ;
- Numéro d'affiliation à la CNSS ;
- Attestation de dépôt de déclaration d'investissement, le cas échéant ;
- Autorisation pour l'exercice de l'activité si elle est nécessaire conformément aux règlements et dispositions en vigueur.
- Code en douane.

b. Siège social

Référence : Article 8, loi n° 2007-69 du 27 décembre 2007, portant incitation à l'initiative économique.

À l'exception des activités qui nécessitent des espaces aménagés, le promoteur individuel peut désigner le local de sa résidence ou une partie de ce local, en tant que siège social de l'entreprise ou pour l'exercice d'une activité professionnelle pendant une période ne dépassant pas cinq années à partir de la date du début de l'activité, et ce conformément aux conditions suivantes :

- L'activité professionnelle doit être exercée exclusivement par les habitants dudit local.
- Le promoteur doit occuper le local en tant que résidence principale.
- L'activité à exercer doit être du type d'activité ne demandant pas une fréquentation importante des clients, une réception ou une livraison de marchandises et n'ayant pas d'impact sur l'environnement.

Le promoteur est tenu de déposer une déclaration auprès des services municipaux compétents pour l'exercice d'une activité professionnelle dans un local destiné initialement à l'habitation.

L'exercice de l'activité professionnelle dans le lieu d'habitation n'est pas de nature à modifier son caractère d'origine et la législation relative aux baux d'immeubles à usage commercial ne lui est pas applicable.

§ 4. Minimum de fonds propres

Référence : Article 7, 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.

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).

Pour les déclarations d'extension ou de renouvellement, les rubriques « fonds propres » ou « Comptes courants associés », prévues dans le schéma de financement, ne sont pas considérées comme éléments constitutifs du fonds propres minimum ; l'augmentation de capital est nécessaire pour pouvoir valider la déclaration d'investissement sur la plateforme de l'APII.

§ 5. Interaction entre la loi d'investissement et la loi relative au dispositif des avantages fiscaux

L'administration fiscale, en se référant aux conditions d'octroi des primes en application de la loi d'investissement¹⁸, a précisé que les entreprises qui réalisent des investissements avant le dépôt de déclaration d'investissement ne peuvent pas bénéficier des avantages fiscaux prévus par la loi portant refonte du dispositif des avantages fiscaux. À notre avis, une telle position est contraire au principe d'interprétation des textes fiscaux ; en effet, le législateur n'a exigé pour le bénéfice des avantages fiscaux que le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur.¹⁹

Cette position engendre des conséquences désastreuses ; à cet effet l'administration fiscale pourra réclamer l'IS à une société bénéficiaire de la déduction totale de ses bénéfices (cas du développement régional) au titre de la quote-part des bénéfices réalisés en dépassement par rapport à ceux déclarés à l'APII !

Pour une condition de forme (déclaration d'investissement) exigée pour des besoins de statistiques, l'investisseur se voit exclu des subventions et des avantages fiscaux en matière d'impôt direct. Malheureusement, l'administration tunisienne encourage plus les organismes chargés de l'investissement que la promotion de l'investissement et l'encouragement de la création d'entreprises et de leur développement.

Normalement la loi relative au dispositif des avantages fiscaux est intimement liée à la loi d'investissement avec date d'application conjointe fixée le 1^{er} avril 2017. Toutefois on remarque l'existence de deux définitions déférentes pour les investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement dans le « **secteur de l'agriculture et de la pêche** » :

¹⁸ En vertu des dispositions de l'article 7 du 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, 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.

¹⁹ Article 72, Code de l'IRPP & IS.

- 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 du 9 mars 2017)
- Selon la lecture de l'administration fiscale de la loi portant refonte du dispositif des avantages fiscaux, seules les activités de l'agriculture et de la pêche proprement dites sont concernées par les avantages fiscaux du développement agricole.

L'administration fiscale a décidé d'exclure l'aquaculture, 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 des avantages fiscaux accordés au régime du développement agricole, sachant que lesdites activités ont bénéficié dudit régime sous le règne du Code d'Incitation aux Investissements. Une interprétation restrictive fortement controversée, et ce pour les considérations suivantes :

- Les avantages fiscaux rajoutés dans le Code de l'IRPP et de l'IS (Articles 65 et 66, sous-section « Développement agricole ») font un renvoi aux investissements directs au sens de l'article 3 de la **loi de l'investissement dans le secteur de l'agriculture et de la pêche**.
- Bien que l'activité de l'aquaculture n'ait pas été mentionnée explicitement dans les articles 65 et 66 du Code de l'IRPP et de l'IS, mais au final c'est de l'élevage des produits de la mer considéré comme activité de pêche au sens de l'article 23 du même code. L'exclure revient à exclure l'élevage du bétail du régime de l'agriculture !
- D'après le **décret d'application de la loi de l'investissement** (Article 2 du décret gouvernemental n° 2017-389 du 9 mars 2017), 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 sont classées dans la catégorie « B » des investissements directs dans le **secteur de l'agriculture et de la pêche**.
- L'article 66 du Code de l'IRPP et de l'IS a fixé le taux d'IS à 10% pour les bénéfices provenant des investissements directs au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement dans le secteur de l'agriculture et de la pêche, et ce, après l'expiration de la période de déduction totale. Pourquoi cette nouvelle disposition sachant que les sociétés exerçant une activité agricole ou de pêche sont d'ores et déjà soumises à l'IS au taux de 10% (Article 49, Code de l'IRPP et de l'IS).

Vraisemblablement, le législateur a voulu garder les mêmes avantages du développement agricole initialement accordé aux investissements réalisés dans l'ancienne législation à ceux réalisés dans le cadre de la loi de l'investissement. Une volonté, à priori, modifiée au sein du Parlement sans pour autant changer la rédaction des textes de loi.

Section 4. Etude d'impact sur l'environnement

Référence : Article 5 (nouveau), Loi n° 88-91 du 2 août 1988 portant création de l'Agence Nationale de Protection de l'Environnement (ANPE)

La réalisation des unités industrielles, agricoles et commerciales, **dont l'activité est génératrice de pollution ou de dégradation de l'environnement**, est soumise, soit à l'approbation préalable par l'agence nationale de la protection de l'environnement de l'étude d'impact négatif éventuel sur l'environnement, soit à l'engagement du promoteur de l'unité d'appliquer les prescriptions d'un cahier des charges qui sera approuvé par arrêté du ministre chargé de l'environnement, selon le type de l'unité, la nature de son activité et des risques qu'elle présente pour l'environnement.

Les conditions d'application ainsi que les catégories d'unités soumises à l'étude d'impact et les catégories d'unités soumises aux cahiers des charges seront fixées par le décret n° 2005-1991 du 11 juillet 2005.

Les unités soumises à la procédure de l'étude d'impact sur l'environnement sont classées comme suit :

- les unités énumérées dans l'annexe 1 du décret précité, sont soumises obligatoirement à l'étude d'impact sur l'environnement.
- les unités énumérées à l'annexe 2 du décret précité, sont soumises à un cahier des charges qui fixent les mesures environnementales que le maître de l'ouvrage ou le pétitionnaire doit respecter (les cahiers des charges sont actuellement en phase d'élaboration).

L'ANPE dispose des délais suivants pour notifier sa décision d'opposition à la réalisation de l'unité soumise à l'étude d'impact sur l'environnement :

- Les unités énumérées à la catégorie A de l'annexe 1 : 21 jours ouvrables à compter de la date de réception de l'étude.
- Les unités énumérées à la catégorie A de l'annexe 1 et qui peuvent avoir des impacts sur les zones bénéficiant d'une protection juridique, notamment les forêts, les zones et les paysages naturels ou historiques, les zones sensibles, les espaces protégés, les parcs nationaux et les parcs urbains les différentes espèces de la faune et la flore : 3 mois ouvrables à compter de la date de réception de l'étude.
- Les unités énumérées à la catégorie B de l'annexe 1 : 3 mois ouvrables à compter de la date de réception de l'étude.

A l'expiration de ces délais, l'accord est considéré tacite pour la réalisation de l'unité.

ANNEXE 1

Unités soumises obligatoirement à l'étude d'impact sur l'environnement

Catégorie A : Unités faisant l'objet d'un avis ne dépassant pas le délai de vingt et un jours ouvrables

- 1) Unités de gestion des déchets ménagers et assimilés d'une capacité ne dépassant pas vingt tonnes par jour.
- 2) Unités de traitement et fabrication des matériaux de construction, de céramique et de verre.
- 3) Unités de fabrication des médicaments
- 4) Unités de fabrication des métaux non ferreux.
- 5) Unités de traitement des métaux et de traitement de surface.
- 6) Projets d'exploration et d'extraction du pétrole et du gaz naturel.
- 7) Les carrières industrielles des granulats et du sable dont la capacité de production ne dépassant pas 300 000 tonnes par an, et les carrières industrielles d'argile et des pierres marbrières.
- 8) Unités de fabrication de sucreries et de levure.
- 9) Unités de teinture du textile, du fil et des vêtements, de tricotage et de délavage de jeans et de finition.
- 10) Projets d'aménagement des zones industrielles dont la superficie ne dépassant pas les 5 hectares.
- 11) Projets de lotissements urbains dont la superficie est comprise entre 5 et 20 hectares.

- 12) Projets d'aménagement des zones touristiques dont la superficie est comprise entre 10 et 30 hectares.
- 13) Unités de fabrication de fibres minérales.
- 14) Unités de fabrication, de transformation, de conditionnement et de conservation des produits alimentaires.
- 15) Les abattoirs.
- 16) Unités de fabrication ou de construction des automobiles, camions ou leurs moteurs.
- 17) Projets de chantiers navals.
- 18) Unités de fabrication et d'entretien d'aéronefs.
- 19) Unités de conchyliculture.
- 20) Unités de dessalement de l'eau dans les unités industrielles et touristiques.
- 21) Unités de thalassothérapie et de thermalisme.
- 22) Unités d'hôtels d'une capacité supérieure à 300 lits.
- 23) Unités de fabrication de papier et de carton.
- 24) Unités de fabrication d'élastomère et de peroxydes.

Catégorie B : Unités faisant l'objet d'un avis ne dépassant pas le délai de trois mois ouvrables.

- 1) Unités de raffineries de pétrole brut et installations de gazéification et de liquéfaction d'au moins 500 tonnes de charbon ou de schistes bitumineux par jour.
- 2) Unités de production d'électricité d'une puissance d'au moins 300 MW.
- 3) Unités de gestion des déchets ménagers et assimilés d'une capacité d'au moins 20 tonnes par jour.
- 4) Unités de gestion des déchets dangereux.
- 5) Unités de fabrication du ciment, chaux et du gypse.
- 6) Unités de fabrication de produits chimiques, des pesticides, de peintures, de cirage et de l'eau de javel catégorie 2 selon la nomenclature des établissements classés dangereux, insalubres et incommodes.
- 7) Unités sidérurgiques.
- 8) Les carrières industrielles des granulats et du sable dont la capacité de production dépassant 300 000 tonnes par an, et les projets d'extraction des ressources minérales.
- 9) Unités de fabrication de pâte à papier et de traitement de cellulose.
- 10) Projets de construction de voies ferrées, d'autoroutes, des routes express, des ponts et des échangeurs.
- 11) Projets de construction d'aéroports dont la piste de décollage et d'atterrissage ayant une longueur supérieure à 2 100 mètres.
- 12) Projets de ports de commerce, de pêche et de plaisance.
- 13) Projets d'aménagement des zones industrielles dont la superficie dépassant les cinq hectares (5 hectares).
- 14) Projets de lotissements urbains dont la superficie dépassant les vingt hectares (20 hectares).
- 15) Projets d'aménagement des zones touristiques dont la superficie dépassant les trente hectares (30 hectares).
- 16) Equipements de transport du pétrole brut et du gaz.
- 17) Unités de traitement des eaux usées urbaines.
- 18) Unités collectives de traitement des eaux usées industrielles
- 19) Unités de tannerie et de mégisserie.
- 20) Projets de périmètres irrigués par les eaux usées traitées à des fins agricoles.
- 21) Projets de grands barrages.
- 22) Projets d'aquaculture non énumérés dans la catégorie A de l'annexe 1.
- 23) Unités de dessalement pour l'approvisionnement en eau potable des villes.
- 24) Projets de villages de vacances d'une capacité supérieure à mille lits (1000 lits).
- 25) Unités d'extraction, de traitement ou de lavage des produits minéraux et non minéraux.
- 26) Unités de transformation de phosphate et de ses dérivés.

ANNEXE II

Unités soumises au cahier des charges

- 1) Les projets de lotissement urbain dont la superficie ne dépassant pas les 5 hectares et les projets d'aménagement des zones touristiques dont la superficie ne dépassant pas les 10 hectares.
- 2) Les projets de réalisation des établissements scolaires et d'enseignement.
- 3) Les projets d'installation des canaux de transport ou de transfert des eaux.
- 4) Les projets de transport d'énergie non énumérés à l'annexe 1 et qui ne traversent pas par les zones naturelles ou sensibles (les zones bénéficiant d'une protection juridique).
- 5) Les projets d'aménagement côtier non énumérés à l'annexe 1.
- 6) Les unités de trituration d'olive (huileries).
- 7) Les unités d'extraction des huiles végétales et animales.
- 8) Les unités classées d'élevage d'animaux.
- 9) Les unités d'industrie textile non énumérés à l'annexe 1.
- 10) Les unités d'emboutissage, découpage de grosses pièces métalliques.
- 11) Les unités de stockage, de distribution des hydrocarbures ou les stations de lavage et graissage des véhicules.

- 12) Les unités de fabrication de féculents.
- 13) Les carrières traditionnelles.
- 14) Les unités de stockage de gaz ou de produits chimiques.
- 15) Chaudronnerie, construction de réservoirs et d'autres pièces de tôlerie.
- 16) Buanderies utilisant l'eau pour le lavage des vêtements et des couvertures.
- 17) Les Lacs collinaires.
- 18) Les unités de fabrication de produits parapharmaceutiques.

Section 5. Propriété foncière

Référence : Article 5, loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement.

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 et sans dispenser de ce fait de l'autorisation préalable du gouverneur.²⁰

L'acquisition effectuée par une personne physique ou morale non résidente de nationalité étrangère, autrement que par dévolution héréditaire, ou la cession de biens immeubles, de droits immobiliers ou de fonds de commerce situés en Tunisie demeure soumise à **l'autorisation Banque Centrale de Tunisie**.²¹

Le **droit de propriété des terres agricoles** ne peut appartenir qu'aux personnes physiques de nationalité tunisienne, aux coopératives, aux personnes morales à caractère public, aux sociétés civiles et à responsabilité limitée **dont tous les participants sont des personnes physiques de nationalité tunisienne**²² et aux sociétés anonymes dont le capital représenté en totalité par des titres nominatifs détenus par **des personnes physiques de nationalité tunisienne**.²³

La propriété d'un terrain agricole par une société n'est autorisée que si le capital social est détenu en totalité par des personnes physiques de nationalité tunisienne. Avoir un associé personne morale au capital, même constituée 100% des personnes physiques tunisiens, bloque l'inscription foncière du terrain. Ceci constitue un réel frein au développement de l'agriculture en Tunisie et prive le secteur, classé comme prioritaire, du recours au financement en capital par les institutionnels (SICAR, FCPR, Fonds d'investissement, ...). Ce blocage touche également les industriels ayant édifié leurs usines sur un terrain à vocation agricole, dans l'attente d'un souhait de déclassement difficile à obtenir.

Finalement, des mesures ont été légiférées par la loi transversale n° 2019-47 du 29 mai 2019 pour faciliter le changement de vocation des terres agricoles en vue de réaliser des opérations d'investissement direct au sens de la loi de l'investissement.²⁴ Le délai, pour statuer sur la demande de changement de vocation des terres agricoles, ne peut dépasser, dans tous les cas, les trois mois à compter de la date de son dépôt, tout en ayant rempli toutes les conditions légales requises conformément à la réglementation en vigueur.²⁵

²⁰ 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**.

²¹ Décret n° 77-608 du 27 juillet 1977, fixant les conditions d'application de la loi n° 76-18 du 21 janvier 1976, portant refonte et codification de la législation des changes et du commerce extérieur régissant les relations entre la Tunisie et les pays étrangers.

Ne sont pas soumises à autorisation l'acquisition, autrement que par dévolution héréditaire, au moyen d'une importation de devises, ou la cession des terrains et des locaux bâtis dans les zones industrielles et des terrains dans les zones touristiques pour la réalisation de projets économiques, et ce, par une personne physique ou morale non résidente de nationalité étrangère.

²² 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.

²³ Article 4 de la loi n° 89-43 du 8 mars 1989 relative aux conditions d'exercice des activités agricoles par les sociétés anonymes

²⁴ La réalisation des projets de production d'électricité à partir des énergies renouvelables, ne requiert pas le changement de vocation des terres agricoles. (Article 11 bis de la loi n° 2015-12 du 11 mai 2015, relative à la production d'électricité à partir des énergies renouvelables)

²⁵ Article 9 de la loi n° 2019-47 du 29 mai 2019, relative à l'amélioration du climat de l'investissement.

Également une commission nommée « **commission des autorisations et agréments** » a été créée auprès de l'Instance tunisienne de l'investissement elle pour :

- Statuer sur les demandes de changement de vocation des terres agricoles et ce nonobstant les dispositions contraires et notamment la loi n° 83-87 du 11 novembre 1983, relative à la protection des terres agricoles.
- Statuer sur toutes les demandes des agréments et autorisations requises pour la réalisation de l'investissement.²⁶

²⁶ Article 10 de la loi n° 2019-47 du 29 mai 2019, relative à l'amélioration du climat de l'investissement.

Section 6. Recrutement des cadres étrangers

Référence : Article 6, loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement.

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.²⁷

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 s'effectue en ligne via le site web du Ministère de la formation professionnelle et de l'emploi.²⁸

²⁷ 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.

²⁸ <http://www.emploi.gov.tn/fr/emploi/emploi-international/emploi-des-etrangers/>

Section 7. Garanties et obligations de l'investisseur

Référence : Articles 7 à 10, loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement.

Dans des situations comparables, l'investisseur étranger jouit d'un traitement national non moins favorable à l'investisseur tunisien en ce qui concerne les droits et les obligations prévus par la loi d'investissement.

La protection des biens de l'investisseur et de ses droits de propriété intellectuelle est garantie conformément à la législation en vigueur.

Les biens de l'investisseur ne peuvent être expropriés sauf pour cause d'utilité publique, conformément aux procédures légales, sans discrimination sur la base de la nationalité et moyennant une indemnité juste et équitable.

Lesdites dispositions n'empêchent pas l'exécution des jugements judiciaires ou des sentences arbitrales.

L'investisseur est libre de transférer ses capitaux à l'étranger en devises conformément à la législation des changes en vigueur, et ce sous réserve des dispositions fiscales prévues par l'article 112 du Code des Droits et Procédures Fiscaux.

L'investisseur doit respecter la législation en vigueur relative notamment à la concurrence, la transparence, la santé, le travail, la sécurité sociale, la protection de l'environnement, la protection des ressources naturelles, la fiscalité et l'aménagement territorial et de l'urbanisme. Il doit en outre fournir toutes les informations demandées dans le cadre de l'application des dispositions de la présente loi tout en garantissant la fiabilité, l'exactitude et l'exhaustivité des informations fournies.

Section 8. Règlement des différends

Référence : Articles 23 à 25, loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement.

Tout différend entre l'État Tunisien et l'investisseur découlant de l'interprétation ou de l'application des dispositions de la présente loi sera réglé par voie de conciliation à moins que l'une des parties n'y renonce par écrit.

Les parties sont libres de convenir des procédures et des règles régissant la conciliation. À défaut, le règlement de la commission des Nations Unies pour le droit commercial international sur la conciliation s'applique.

Lorsque les parties concluent un accord de transaction, ledit accord tient lieu de loi à leur égard et s'engagent à l'exécuter de bonne foi et dans les meilleurs délais.

Si la conciliation n'aboutit pas au règlement du litige entre l'État Tunisien et l'investisseur étranger, le différend peut être soumis à l'arbitrage en vertu d'une convention spécifique entre les deux parties.

Si la conciliation n'aboutit pas au règlement du litige entre l'État Tunisien et l'investisseur tunisien et s'il présente un caractère objectivement international, le différend peut être soumis à l'arbitrage en vertu d'une convention d'arbitrage. Dans ce cas, les procédures d'arbitrage seront régies par les dispositions du code de l'arbitrage.

Dans les autres cas, le différend relève de la compétence des juridictions tunisiennes.

La saisine de l'une des instances arbitrales ou judiciaires est considérée comme étant une renonciation définitive à tout recours ultérieur devant tout autre organe arbitral ou judiciaire.

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

Référence : Articles 3 à 5, 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.

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'État de la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale (*secteurs prioritaires et zone de développement régional*),
- b. Prise en charge par l'État 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 n'est encore publié à ce jour.

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

a. Investissement direct dans les secteurs prioritaires

Les investissements directs dans les secteurs prioritaires bénéficient d'une prime de 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.

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.

Liste des secteurs prioritaires

- L'agriculture, la pêche et l'aquaculture
- **Les services liés à l'agriculture et à la pêche (Cf liste ci-dessous)**
- **Les activités de première transformation des produits de l'agriculture et de la pêche (Cf liste ci-dessous)**
- 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

Liste des activités de 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 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

Liste des activités de 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

Liste des 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

b. Investissement direct dans les filières économiques

Les investissements directs dans les filières économiques bénéficient d'une prime de 15% du coût d'investissement approuvé avec un plafond de 1 000 000 dinars. Seuls les investissements industriels sont éligibles à ladite prime.²⁹

Liste des filières économiques

- Filière des cultures géothermiques
- Filière des plantes médicinales et aromatiques
- Filière des matériaux extractives

c. Investissements matériels pour l'amélioration de la productivité dans le secteur de l'agriculture et de la pêche

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 500 000 dinars. Ce taux est ramené 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.

Liste des investissements matériels pour l'amélioration de la productivité dans le secteur de l'agriculture et de la pêche

- 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

²⁹ Manuel de procédures relatif aux dossiers d'investissement dans le secteur agricole et de pêche, Juin 2017, p. 6.

- 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
- Équipements 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

d. Investissements matériels pour la maîtrise des nouvelles technologies

Les investissements matériels pour la maîtrise des nouvelles technologies bénéficient d'une prime de 50% du coût des investissements approuvés avec un plafond de 500 000 dinars.

La prime des investissements matériels pour la maîtrise des nouvelles technologies est octroyée **à la création**.

Liste des 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.

e. Investissements immatériels

Les investissements immatériels bénéficient d'une prime de 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.

La prime des investissements immatériels est octroyée **à la création**.

Liste des investissements immatériels

- 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

f. Investissements en recherche et développement

Les investissements en recherche et développement bénéficient d'une prime de 50% des dépenses de recherche et développement approuvées avec un plafond de 300 000 dinars.

Liste des dépenses de recherche et développement

- 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 et développement
- Acquisition des brevets

g. Formation des employés qui conduit à la certification des compétences

La formation des employés de nationalité tunisienne qui conduit à la certification des compétences conformément aux normes internationales bénéficie d'une prime de 70% du coût de formation avec un plafond annuel de 20 000 dinars au titre de chaque entreprise.

§ 2. Prime de développement régional

Liste des zones de développement régional est fixé à l'annexe n° 2 du 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.

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

	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	30% du coût d'investissement avec un plafond de 3 millions de dinars.	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'État 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.

Liste des activités exceptées du bénéfice des incitations du développement régional

- 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)

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

a. 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 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'État d'une partie des salaires versés aux employés tunisiens en fonction du niveau d'encadrement dans toutes les activités excepté 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'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,
- **Un 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.

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'État dans les dépenses d'infrastructure, des primes au titre de la performance économique, de la prime de développement de la capacité d'employabilité et de la prime de développement durable.

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. **Une même composante ne peut en aucun cas bénéficier du cumul de plusieurs primes.**

Le décaissement des primes ne doit pas dépasser, dans tous les cas, six mois de la date la satisfaction de toutes les conditions juridiques requises pour le décaissement.

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.

Les primes accordées dans le cadre d'autres textes législatifs couvrent notamment :

- Fonds de Développement de la Compétitivité Industrielle (FODEC),³⁰
- Fonds National de Promotion de l'Artisanat et des petits métiers (FONAPRAM),³¹
- Fonds de Développement de la Compétitivité dans les secteurs de l'Agriculture et de la Pêche (FODECAP),³²
- Fonds de Promotion des Exportations (FOPRODEX),³³
- Fonds de Promotion de l'Huile d'Olive Conditionnée (FOPRHOC),³⁴
- Fonds de promotion de la qualité des dattes,³⁵
- Fonds de Dépollution (FODEP),³⁶
- Fonds de Transition Energétique (FTE),³⁷
- Fonds National de l'Emploi (FNE).³⁸

Programme de la mise à niveau (FODEC)

Pour les investissements d'extension, les entreprises peuvent accéder au programme de mise à niveau ayant pour objectif :

- Améliorer le positionnement compétitif des entreprises et leur capacité d'adaptation.
- Doter les entreprises de moyens leur permettant de résister à la concurrence, aussi bien sur le marché local qu'au niveau des marchés cibles.
- Contribuer à l'effort d'exportation déployé par les entreprises.
- Permettre aux entreprises de moderniser leurs moyens de production, de s'adapter aux nouvelles technologies et de développer leurs ressources humaines.

Les primes accordées dans le cadre du programme de mise à niveau, cumulables avec les primes octroyées dans le cadre de la loi de l'investissement, 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, renouvelable tous les 5 ans.

³⁰ Décret n° 99-2741 du 6 septembre 1999, fixant les règles d'organisation, de fonctionnement ainsi que les modalités d'intervention du « fonds de développement de compétitivité industrielle » tel que modifié et complété par le décret n° 2005-2556 du 19 septembre 2005, le décret n° 2006-1703 du 12 juin 2006 et le décret n° 2007-313 du 19 février 2007.

³¹ أمر حكومي عدد 57 لسنة 2019 مؤرخ في 21 جاني 2019 يتعلق بضبط شروط وأساليب إسناد الاعتماد المالي الواجب إرجاعه على موارد الصندوق الوطني للهوض بالصناعات التقليدية والمهن الصغرى.

³² Décret n° 96-1563 du 9 septembre 1996, fixant les règles d'organisation, de fonctionnement et les modes d'intervention du fonds de développement de la compétitivité dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche, tel que modifié et complété par le décret n° 97-569 du 31 mars 1997, le décret n° 99-2361 du 27 octobre 1999 et le décret n° 2009-2788 du 28 septembre 2009

³³ Décret n° 85-944 du 22 juillet 1985 portant fixation des conditions et modalités d'octroi de l'aide du fonds de promotion des exportations, tel que modifié et complété par le décret n° 88-678 du 24 mars 1988 et le décret n° 98-674 du 16 mars 1998.

³⁴ Décret n° 2006-2095 du 24 juillet 2006, fixant les modalités d'intervention et de fonctionnement du fonds de promotion de l'huile d'olive conditionnée, tel que modifié et complété par le décret n° 2009-1933 du 15 juin 2009 et le décret gouvernemental n° 2020-1 du 2 janvier 2020.

³⁵ Décret n° 2009-723 du 16 mars 2009, fixant les modalités d'intervention et de fonctionnement du fonds de promotion de la qualité des dattes, tel que modifié et complété par le décret gouvernemental n° 2018-581 du 22 juin 2018, décret gouvernemental n° 2019-940 du 16 octobre 2019 et le décret gouvernemental n° 2020-78 du 12 février 2020.

³⁶ Décret n° 93-2120 du 25 octobre 1993, fixant les conditions et les modalités d'intervention du fonds de dépollution, tel que modifié et complété par le décret n° 2005-2636 du 24 septembre 2005.

³⁷ أمر حكومي عدد 983 لسنة 2017 مؤرخ في 26 جويلية 2017 يتعلق بضبط قواعد تنظيم وتسيير وكيفية تدخل صندوق الانتقال الطاقى.

³⁸ أمر حكومي عدد 542 لسنة 2019 مؤرخ 28 ماي 2019 يتعلق بضبط برامج الصندوق الوطني للتشغيل وشروط وصيغ الانتفاع بها.

Investissements matériels	20% du coût des investissements autofinancés et 10% du coût des investissements financés par crédits.	50% du coût des équipements avec un plafond 100 000 dinars, renouvelable tous les 5 ans.
----------------------------------	---	--

Sont éligibles à la mise à niveau les entreprises en activité depuis au moins **deux années** (ou une année pour le programme ITP), et qui opèrent dans les activités suivantes :

- **Les activités industrielles** : (i) Industries agricoles et alimentaires, (ii) Industries des matériaux de construction, de la céramique et du verre, (iii) Industries chimiques, (iv) Industries textiles, d'habillement et du cuir, (v) Industries mécaniques, métalliques métallurgiques et électriques et (vi) Industries diverses
- **Les activités de services liés à l'industrie** : (i) Services Informatiques (Etudes et consulting et développement de logiciels), (ii) Services d'études, de conseils, d'expertise et d'assistance (Les études, l'engineering, le conseil et l'assistance, l'expertise comptable, l'audit financier, énergétique et technologique, l'assistance et la mise en place des systèmes de management qualité, environnement, hygiène, sécurité, la certification et l'accréditation et l'analyse, le développement, l'essai et l'expérimentation de produits), (iii) services de maintenance et d'entretien industriel (Maintenance industrielle, contrôle technique et le montage d'usine), (iv) Edition, (v) Buanderie industrielle et (vi) Centres de collecte pour l'industrie.

Les investissements technologiques à caractère prioritaire (ITP) couvrent les actions ci-après :

- **Les investissements immatériels** : (i) Assistance technique liée à l'amélioration de la productivité et de la qualité de produits, (ii) Assistance technique liée au lancement de nouveaux produits, (iii) Certification, accréditation et marquage, (iv) La mise en place d'un système de management (SMQ, SME, SMS...) et leur certification, (v) Certification et marquage national et international des produits, (vi) Les frais de collection pour les secteurs textiles et habillement et cuir et chaussures, (vii) Les frais de brevets et de dépôt de marque en Tunisie et à l'étranger, (viii) Les études : la mise en place d'un système d'information, de sécurité et de développement de nouveaux produits, (ix) La mise en place de bureaux d'études et de bureaux de méthodes et (x) la prise en charge de recrutement de deux cadres pour deux années avec un plafond annuel de 7000 dinars par cadre, et ce, dans les fonctions stratégiques (qualité, production, marketing, maintenance et méthodes).
- **Les investissements matériels lié à la mise en place des investissements technologiques prioritaires immatériels** : (i) Matériel de conception CAO/DAO, (ii) Matériel de gestion assistée par ordinateur (GPAO, GMAO...), (iii) Matériel de recherche et de développement, (iv) Matériel de laboratoire et de contrôle et (v) Machines de découpe (pour les secteurs ITH et ICC).

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

Référence : Articles 6 à 11, 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.

Le bénéfice des primes précitées prévues par la loi de l'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'aquaculture,
- 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 créés au titre des **filiales 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 pêche et les activités de première transformation des produits agricoles et de la pêche.
- **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.³⁹
- la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale.⁴⁰

Le bénéfice de l'avantage relatif à 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 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,

³⁹ 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.

⁴⁰ Cette condition est exigée dans la pratique en harmonisation avec les conditions d'octroi des avantages fiscaux.

L'investisseur qui souhaite bénéficier de la prime de développement de la capacité d'employabilité doit soumettre également une demande écrite selon le modèle prévu par l'annexe n° 4 du décret gouvernemental n° 2017-389 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'État 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'État d'une partie des salaires versés aux employés tunisiens.

Section 3. Prêts fonciers agricoles

Référence : Article 23 à 26, 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.

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.

Les promoteurs désirant bénéficier du prêt doivent obtenir une décision d'octroi du prêt foncier et présenter à l'appui de leur demande les documents suivants :

- un engagement de paiement d'au moins de 5% du prix d'achat du terrain sur ses fonds propres,
- une pièce officielle attestant que le demandeur remplit les conditions d'éligibilités,
- un engagement de réaliser un projet agricole sur la terre objet de l'achat,
- une promesse de vente du terrain objet de la demande du prêt,
- présenter un schéma de financement comprenant un taux minimum d'autofinancement d'au moins 5% de la valeur d'achat du terrain et 10% de la valeur des travaux d'aménagement qui sont éligibles aux primes prévues par la loi d'investissement,
- présenter les pièces et justificatifs nécessaires, en particulier les factures proformas relatives aux travaux d'aménagement.

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.

Les bénéficiaires des prêts fonciers agricoles doivent obtenir une décision d'octroi des avantages et s'engager à :

- entamer la réalisation du projet d'investissement agricole objet de son engagement, et sur la base duquel le prêt foncier agricole a été attribué, et ce dans un délai ne dépassant pas un an à compter de la date d'achat du terrain,
- exploiter directement la terre agricole acquise pendant toute la durée prévue du remboursement du prêt et d'assumer personnellement la responsabilité de l'exploitation dudit terrain agricole,

- ne pas exercer d'activité en tant qu'employé dans le secteur public ou privé durant toute la durée prévue pour le remboursement du prêt,
- établir un contrat avec un accompagnateur spécialisé dans la création des projets et la gestion des exploitations agricoles pendant une période de cinq ans à compter de la date d'achat du terrain,
- ne pas aliéner la terre objet d'acquisition ou la résiliation du contrat d'achat durant toute la période prévue pour le remboursement du prêt, à cet effet, une clause résolutoire sera inscrite au profit de l'État sur le titre foncier du bien objet d'achat,
- inscrire une hypothèque sur le terrain objet d'acquisition, au profit de l'organisme prêteur pour le montant du prêt.

En cas de décès de l'acquéreur au cours de la période de remboursement du prêt, la condition d'exploitation directe peut être remplie par les héritiers ou par l'un d'eux seulement.

En cas de manquement de la part du bénéficiaire de l'une des obligations précitées, ou le cas échéant à défaut de présenter un contrat d'achat inscrit sur le titre foncier, la partie non remboursée du prêt devient immédiatement exigible avec l'application des taux d'intérêt des prêts bancaires à long terme, en vigueur à cette date, et ce pour la période écoulée. Aussi dans le cas où le terrain acheté perd sa vocation agricole et ne peut pas être utilisé à des fins agricoles au cours de la période de remboursement du prêt.

Section 4. Participations au capital

Référence : Articles 20 à 22, 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.

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,⁴¹
- 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'investissement⁴² 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 dépasser 15 millions de dinars
Fonds tunisien de l'investissement ⁴³	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 ⁴⁴	Au moins 10% du capital	Au moins 20% du capital
Rétrocession en faveur des bénéficiaires de la participation imputée sur les ressources du Fonds tunisien de l'investissement	Valeur nominale majorée de 1% et ce dans un délai maximum de 12 ans.	Valeur nominale majorée de 3% et ce dans un délai maximum de 12 ans.

⁴¹ À notre avis, les filières économiques n'ont pas été mentionnées par simple oubli et peuvent bénéficier de la participation au capital.

⁴² 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.

⁴³ Dans tous les cas, la participation du fonds tunisien de l'investissement ne doit pas dépasser le **plafond de 2 millions de dinars**.

⁴⁴ 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.

Section 5. Autorités compétentes

Référence : Articles 9 à 11, 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.

Sont chargées d'examiner et donner leur avis à propos des demandes d'octroi des primes, des participations au capital et des prêts fonciers agricoles :

Nature opération	Autorités compétentes
Projets dont le coût d'investissement dépasse 15 millions de dinars ainsi que les opérations d'extension des projets dont le coût d'investissement à la création dépasse le plafond indiqué,	Commission nationale créée auprès de l'instance tunisienne de l'investissement.
Projets dont le coût d'investissement est supérieur ou égal à 1 million de dinars et inférieur ou égal à 15 millions de dinars ainsi que les demandes d'octroi des prêts fonciers agricoles.	Commissions nationales créées auprès des organismes concernés par l'investissement (API, APIA, ...), chacun en ce qui le concerne.
Projets dont le coût d'investissement est inférieur à un 1 million de dinars.	Commissions régionales créées auprès des organismes régionaux concernés par l'investissement, chacun en ce qui le concerne.

Les primes, les participations au capital et les prêts fonciers agricoles, sont octroyés par décision du ministre chargé du secteur ou son délégué sur la base de l'avis des commissions créées à cet effet.

Est statué sur les demandes d'octroi des incitations prévues par la loi de l'investissement dans un délai maximum de 1 mois à compter de la date de dépôt de la demande remplissant les conditions exigées.

L'investisseur est informé de la décision d'octroi d'avantages par écrit ou par tout moyen laissant une trace écrite. Une copie de la décision est délivrée à l'investisseur dans un délai maximum de sept jours à compter de la date de sa signature.

L'investisseur concerné dont la demande a été refusée, peut demander le réexamen de son dossier dans un délai de 30 jours à partir de la date d'information du rejet et ce, par une demande écrite déposée au bureau d'ordre de l'instance tunisienne de l'investissement ou de l'organisme chargé d'investissement selon les cas et qui doit être appuyée par des nouveaux justificatifs n'ayant pas été présentés auparavant. Dans ce cas, le rejet du dossier sera définitif.

Section 6. Déblocage et retrait des primes et du suivi de réalisation

Référence : Articles 12 à 15, 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.

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.

Le déblocage des tranches des primes s'effectue sur la base des documents et justificatifs et après un constat sur terrain par les services concernés et en présence d'un représentant des services régionaux du ministère des finances comme suit :

- les commissariats régionaux au développement agricole et l'agence de promotion des investissements agricoles pour les activités de l'agriculture, de la pêche et de l'aquaculture ainsi que pour les activités de services liés à l'agriculture et la pêche et les activités de première transformation des produits agricoles et de pêche,
- l'office national du tourisme tunisien pour les activités d'hébergement touristique et d'animation touristique,
- l'agence nationale de protection de l'environnement pour les projets environnementaux et de dépollution,
- l'agence de promotion de l'industrie et de l'innovation pour les autres activités.

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.

Ne sont pas acceptés les factures et les contrats ne respectant pas les exigences juridiques. Les opérations de paiement au comptant dont le montant dépasse 5 000 dinars ne sont pas aussi adoptées.⁴⁵

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

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.

⁴⁵ Les opérations de paiement au comptant des factures et contrats dont le montant dépasse 5 mille dinars sont transférées aux services compétents du ministère des Finances.

Section 7. Déchéance des incitations

Référence : Article 21 et 22, loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement

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 8. Projets d'intérêt national

Référence :

- Article 20, Loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement
- Articles 16 à 18, 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.

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 dans la limite de 10 années,
- une prime d'investissement dans la limite du tiers 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'Etat 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,
- l'octroi des terres domaniales non agricoles sous forme de location à long terme ou au dinar symbolique. L'investisseur est déchu de son droit au terrain octroyé qui sera rétrocédé à l'Etat en cas de cessation définitive de l'activité.

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 avantages fiscaux et financiers sont arrêtés initialement par l'instance tunisienne de l'investissement sur la base d'un système de scoring basé sur le volume d'investissement, l'emplacement du projet, le nombre d'emplois par nature ...

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 3. Avantages fiscaux dans le cadre du droit commun

Section 1. Dispositions générales

§ 1. Taux d'imposition réduit d'impôt sur les sociétés

Référence : Article 49 § 1, code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

Le taux de l'impôt sur les sociétés, appliqué au bénéfice imposable arrondi au dinar inférieur, est fixé à 25%.⁴⁶

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.

Toutefois, le taux de l'impôt sur les sociétés pour les bénéfices provenant de l'activité principale ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité et selon les mêmes conditions est fixé à **10%**, et ce, pour :

- les entreprises exerçant une activité artisanale, agricole, de pêche ou d'armement de bateaux de pêche,
- les bénéfices provenant des investissements dans le secteur agricole et de pêche, et ce, après l'expiration de la période de déduction totale,
- les bénéfices provenant des investissements réalisés dans les zones de développement régional, et ce, après l'expiration de la période de déduction totale,
- les bénéfices provenant des investissements dans les activités de soutien et de lutte contre la pollution,
- les centrales d'achat des entreprises de vente au détail organisées sous forme de coopératives de services régies par le statut général de la coopération,
- les coopératives de services constituées entre les producteurs pour la vente en gros de leur production,
- les coopératives de consommation régies par le statut général de la coopération,
- les bénéfices réalisés dans le cadre de projets à caractère commercial ou industriel bénéficiant du programme de l'emploi des jeunes ou du fonds national de la promotion de l'artisanat et des petits métiers.

⁴⁶ Certaines sociétés sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 35% (secteur financier, hydrocarbure, télécom, ...).

- Les bénéfices provenant des opérations d'exportation dans le cadre des mesures transitoires pour les sociétés en activité au 1^{er} janvier 2019, et ce, jusqu'au 31 décembre 2020

Conformément aux dispositions de l'article 18 de la loi de finances 2019, le taux d'impôt sur les sociétés est réduit à 13,5% pour les bénéfices réalisés à partir du 1er janvier 2021 à déclarer au cours de l'année 2022 et des années ultérieures, et ce, pour les bénéfices provenant ou réalisés par :

- les industries électroniques, électriques et mécaniques,
- les industries automobiles, aéronautiques, maritimes et ferroviaires et leurs composantes,
- les industries des câbles,
- les industries pharmaceutiques, d'équipements et matériels médicaux,
- les bénéfices provenant du secteur de l'industrie du textile, de l'habillement, du cuir et de la chaussure,
- les bénéfices provenant des industries alimentaires,
- les bénéfices réalisés par les centres d'appel,
- les services d'innovation en technologie informatique, le développement des logiciels et le traitement des données,
- les sociétés de commerce international exerçant conformément à la législation les régissant,
- le conditionnement et d'emballage de produits,
- les services logistiques d'une manière concomitante dont la liste est fixée par un décret gouvernemental,
- l'industrie des produits plastiques.
- les services de conseil et d'études qui réalisent une forte valeur ajoutée dont la valeur et les conditions sont fixées par un décret gouvernemental.
- les 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.

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

Référence : Articles 12 et 12 bis, 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

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%⁴⁷ demeurent concernées par l'impôt minimum de 20% en cas de réinvestissement financier conditionné au minimum d'impôt.

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.⁴⁸

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

Référence : Articles 44 § II et 49 § II, code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

a. 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.

⁴⁷ 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 entreprises d'assurance et de réassurance, y compris les assurances mutuelles, les entreprises d'assurance et de réassurance takaful ainsi que pour le fonds des adhérents prévus au code des assurances,
- les sociétés de recouvrement des créances,
- les opérateurs de réseaux des télécommunications,
- Les prestations de services prévus à l'article 130.1 du code des hydrocarbures et les prestations de services de transport des hydrocarbures 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.

⁴⁸ Note commune 7/2015.

- **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.

b. 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.⁴⁹
- 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.

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

Le minimum du minimum d'impôt (200 dinars, 300 dinars ou 500 dinars) est majoré de 50% en cas de paiement après un mois de l'expiration des délais légaux.

§ 4. Réduction des taux de retenues à la source et de l'avance d'impôt

Référence : Articles 51 bis et 52 § I, g), code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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

⁴⁹ 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.

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),
- L'activité de soutien et de 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).

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

Référence : Article 11 § I bis, code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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,⁵⁰
- 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.⁵¹

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

⁵⁰ 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.

⁵¹ 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.

entreprises totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur.⁵² Ladite condition a été abrogée pour les entreprises créées à partir du 1^{er} janvier 2019.

§ 6. Modalité de déduction des revenus ou bénéfices exceptionnels non liés à l'activité

Les autres gains exceptionnels, non mentionnés ci-dessus, demeurent soumis à l'impôt selon le taux du droit commun. Ils doivent être retranchés provisoirement du bénéfice fiscal lors de la détermination de la base de calcul des revenus et bénéfices provenant de l'exploitation. C'est le cas notamment :

- des bénéfices nets de loyer d'immeuble (après déduction de la dotation aux amortissements),⁵³
- des revenus de capitaux mobiliers (autre que intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles),⁵⁴
- des jetons de présence,
- des plus-values de cession des immeubles bâtis ou non bâtis et des fonds de commerce,
- des plus-values de cession d'actions ou parts sociales (autres que les plus values non imposables),⁵⁵
- la plus-value de fusion de sociétés au niveau de la société absorbante,⁵⁶
- des dividendes distribués par les sociétés sises à l'étranger.⁵⁷

En ce qui concerne les moins-values exceptionnelles, l'administration a considéré que l'abattement des bénéfices provenant de l'exploitation reste calculé sur le résultat fiscal global ; lesdites moins-values sont admises en déduction et entrent en compte lors de la détermination de la base de calcul des revenus et bénéfices provenant de l'exportation.⁵⁸

Les gains exceptionnels imposables réalisés par une entreprise bénéficiaire de la déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité sont traités selon les règles suivantes :

- **Dans le cas où la société est bénéficiaire avant gains exceptionnels non liés à l'activité** : les gains exceptionnels sont soumis à l'IS au taux de 25% pour la totalité de leur montant ;
- **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.

⁵² Toutefois et dans ce cas particulier, si la cession de l'élément d'actif est faite par une entreprise totalement exportatrice établie dans une zone de développement régional, ou bénéficiaire des avantages relatifs au développement agricole, la plus-value correspondante sera traitée comme les bénéfices provenant de l'exploitation et sera par conséquent éligible aux avantages fiscaux prévus pour les bénéfices de l'exploitation relatifs au développement régional ou au développement agricole quand bien même l'opération de cession ne répond pas à la définition de l'exportation. (Note commune 20/2008)

⁵³ Prise de position DGELF n° 1987 du 14 juin 2017.

⁵⁴ Prise de position DGELF n° 743 du 28 avril 2008.

⁵⁵ Prise de position DGELF n° 2512 du 24 novembre 2000.

⁵⁶ Prise de position DGELF n° 1424 du 17 octobre 2002.

⁵⁷ Prise de position DGELF n° 9 du 5 janvier 2010.

⁵⁸ Prise de position DGELF n° 1248 du 22 août 2009.

- **Dans le cas où la société dégage un résultat déficitaire malgré le gain exceptionnel non lié à l'activité** : aucune imposition n'est due.⁵⁹

§ 7. Déduction des amortissements supplémentaires de 30%

Référence : Article 12 bis § VIII, code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

Les entreprises, autres que celles exerçant dans le secteur financier, les secteurs de l'énergie à l'exception des énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication, 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.

Les opérations d'extension ou de renouvellement concernées par l'avantage ayant fait l'objet d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès des organismes chargés de l'investissement.

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.⁶⁰

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.

§ 8. Réévaluation légale des bilans pour les sociétés industrielles

Référence : Article 48 decies du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés⁶¹

Les **sociétés** (personnes morales) exerçant dans le **secteur de l'industrie** peuvent procéder, à la réévaluation des éléments de leur actif immobilisé matériel (installations techniques, matériel et outillage industriels, matériel de transport et

⁵⁹ Prise de position DGELF n° 289 du 21 février 2005.

⁶⁰ Note commune 2/2019.

⁶¹ Note commune 26/2019.

équipements de bureau) à l'exception des immeubles bâtis et non bâtis (terrain et construction), figurant aux bilans clôturés au 31 décembre 2019 et aux bilans des années ultérieures, selon des indices indiqués par le décret gouvernemental n° 2019-971 du 28 octobre 2019.

En ce qui concerne l'actif immobilisé matériel amortissable, cette valeur est compensée, par l'inscription au passif du bilan, des montants des amortissements déjà effectués, réévalués pour chaque exercice en fonction des mêmes indices appliqués à l'actif immobilisé correspondant.

Sont également exclus de la mesure les immobilisations à statut juridique particulier et les actifs ayant bénéficié de la déduction des amortissements supplémentaires de 30%.

Les montants des amortissements restant à admettre en déduction, en vue de la détermination du résultat soumis à l'impôt sur les sociétés, sont calculés sur la base des nouvelles valeurs comptables nettes déterminées conformément au présent article. Ils sont échelonnés au moins sur cinq ans.

La plus value de réévaluation doit être portée à un compte spécial de réserve, au passif du bilan, non distribuable ni utilisable quelle qu'en soit la forme pour une période de cinq ans au moins, et ce, en franchise de l'impôt sur les sociétés.

En cas de cession des éléments de l'actif réévalués :

- Les plus values ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés, et ce, à concurrence du montant de la plus value provenant de leur réévaluation (inscrites en réserve).
- Les moins values ne sont pas déductibles des bénéfices nets, et ce, à concurrence du montant de la plus-value provenant de leur réévaluation.

§ 9. Encouragement des entreprises à l'admission de leurs actions à la bourse

Référence : Loi n° 2010-29 du 7 juin 2010, relative à l'encouragement des entreprises à l'admission de leurs actions à la bourse telle que modifiée et complétée par les articles 37 et 38 de la loi de finances 2020.

a. Réduction du taux d'impôt sur les sociétés

Les sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis (Marché principal ou alternatif), **avant le 31 décembre 2024**, à un taux d'ouverture du capital au public au moins égal à **30%**, bénéficient de la réduction du taux de l'impôt sur les sociétés de 35% à 20% et de 25% à 15%

Sont exclues du bénéfice de cette réduction, les entreprises suivantes :

- les opérateurs de réseaux des télécommunications,
- les sociétés de services dans le secteur des hydrocarbures prévues par l'article 130.1 du code des 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 pipeline,

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

La radiation des actions des sociétés bénéficiant de la réduction du taux de l'impôt sur les sociétés à 20% ou à 15%, de la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis au cours des cinq années concernées par l'avantage, entraîne le retrait dudit avantage et le paiement du différentiel entre l'impôt dû au taux de 35% ou 25% et de l'impôt dû au taux de 25% ou 15%, majoré des pénalités calculées selon la législation fiscale en vigueur.

Dans ce cas, les délais de prescription commencent à courir à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle la radiation a eu lieu. Toutefois, et dans le cas de présentation par la société d'une attestation délivrée par le conseil du marché financier prouvant que la radiation est due à des motifs qui ne lui sont pas imputables, la déchéance de l'avantage a lieu à partir de l'année de radiation.

b. Avantage additionnel pour le marché alternatif

Nonobstant le minimum d'impôt prévu à l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989, les sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires au **marché alternatif**⁶² de la bourse des valeurs mobilières de Tunis et soumises à l'impôt sur les sociétés à un taux ne dépassant pas 25%, déduisent une quote-part de leurs bénéfices provenant de l'exploitation des quatre premières années qui suivent l'année de l'admission ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité, fixée comme suit :

- 100% pour la première année qui suit l'année de l'admission,
- 75% pour la deuxième année,
- 50% pour la troisième année,
- 25% pour la quatrième année.

Le bénéfice des dispositions du présent article est subordonné au dépôt, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés d'une attestation délivrée par la bourse des valeurs mobilières de Tunis justifiant l'admission au marché alternatif ainsi qu'à la régularisation de la situation de la société concernée à l'égard des caisses de sécurité sociale.

Lorsque l'ouverture du capital est égale au moins à 30% des actions ordinaires, la déduction dégressive se cumule avec l'avantage du taux d'imposition réduit à 15% pour donner le taux d'imposition effectif suivant :

- Première année d'admission : 15%
- Deuxième année d'admission : 0%
- Troisième année d'admission : $25\% \times 15\% = 3,75\%$
- Quatrième année d'admission : $50\% \times 15\% = 7,5\%$
- Cinquième année d'admission : $75\% \times 15\% = 11,25\%$

L'opération de radiation des actions des sociétés visées au présent article, de la cote de la bourse des valeurs mobilières de Tunis, au cours des quatre années concernées par la déduction, entraîne la déchéance de l'avantage et le paiement de

⁶² Le marché alternatif est réservé aux investisseurs avertis. (Article 24 du règlement général de la BVMT)

l'impôt sur les sociétés non acquitté suite au bénéfice de ladite déduction, majoré des pénalités liquidées selon la législation fiscale en vigueur et 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 la radiation a eu lieu.

Toutefois, et dans le cas où la société concernée produit une attestation délivrée par le conseil du marché financier justifiant que l'opération de radiation a eu lieu pour des motifs qui ne lui sont pas imputables, la déchéance de l'avantage prend effet à compter de l'année de la radiation.

Lesdites dispositions s'appliquent aux sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires au marché alternatif de la bourse des valeurs mobilières de Tunis au cours de la période allant du premier janvier 2020 jusqu'au 31 décembre 2024.

§ 10. Encouragement des entreprises au renouvellement de leurs actifs destinés à l'exploitation (2019-2021)

Référence : Article 24, loi de finances 2019

A l'exclusion des 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 opérations de cession des éléments de l'actif immobilisé matériel affectés à l'activité principale ayant lieu au cours de la **période allant du 1er janvier 2019 jusqu'au 31 décembre 2021** bénéficient de la déduction de 50% de la plus value de cession pour la détermination de leurs résultats soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, et ce :

- lorsque l'opération de cession dudit actif a lieu après 5 ans à compter de la date de possession, et
- lorsque ladite plus-value n'est pas soumise à un régime fiscal plus favorable conformément à la législation fiscale en vigueur soit lorsque la plus value en question est exonérée de l'impôt ou est totalement ou partiellement déductible.⁶³

Il y a lieu de préciser que la déduction couvre tous les éléments des immobilisations corporelles affectées à l'activité principale y compris la plus value provenant des opérations de cession des immeubles bâtis et des immeubles non bâtis affectés à

⁶³ Il s'agit de la plus value réalisée notamment par :

- les entreprises bénéficiant de l'exonération totale de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés pendant 5 ans dans le cadre des mesures visant à encourager la création des petites et moyennes entreprises prévues par les lois de finances pour les années 2013, 2014 et 2016,
- les entreprises bénéficiant de l'exonération totale de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés pendant 4 ans dans le cadre des mesures visant à encourager la création des entreprises nouvellement créées prévues par les lois de finances pour les années 2018 et 2019,
- les entreprises nouvellement créées ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration de l'investissement à partir du 1er janvier 2017 prévues à l'article 71 du Code de l'IRPP & IS, et ce, au cours de la première et la deuxième année d'activité,
- les entreprises réalisant des investissements dans les zones de développement régional au cours de la période de déduction totale,
- les entreprises réalisant des investissements dans le secteur de l'agriculture et de pêche au cours de la période de déduction totale,
- les entreprises exportatrices dont la période de déduction totale prévue par la législation en vigueur n'a pas expiré,
- les entreprises exploitées par les personnes physiques bénéficiant de la déduction des deux tiers des revenus qu'elles réalisent conformément à la législation fiscale en vigueur à l'instar des activités agricole et de pêche ainsi que les activités de soutien et de lutte contre la pollution prévues à l'article 70 du Code de l'IRPP & IS.

l'activité principale des entreprises tels que le siège social, les dépôts et les terres agricoles pour les sociétés agricoles.

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

- l'affectation de la totalité de ladite plus value pour l'acquisition de matériel et d'équipements destinés à l'exploitation ;
- l'affectation de la totalité de ladite plus value dans un compte de réserve spéciale pour l'investissement au passif du bilan avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration définitive de l'impôt au titre des bénéfices de l'année du bénéfice de la déduction ;
- la réalisation de l'investissement et l'incorporation de la réserve constituée au capital au plus tard à la fin de la deuxième année suivant celle de la constitution de la réserve;
- la non réduction du capital pendant une période de 5 ans suivant la date de l'incorporation sauf en cas de réduction pour résorption des pertes ;
- la présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt de l'année au titre de laquelle la déduction de la plus value a eu lieu, d'une attestation de dépôt de déclaration de l'investissement à réaliser délivrée par les services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur et de l'engagement des bénéficiaires de la déduction de réaliser l'investissement au plus tard à la fin de la deuxième année suivant celle de la constitution de la réserve.

§ 11. Doctrines administratives

❖ Portée de la doctrine administrative et règles d'interprétation des textes fiscaux

Dans le domaine fiscal plus que dans d'autres domaines, la doctrine de l'administration fiscale participe au fonctionnement du système fiscal et influe directement les acteurs du système contribuable-administration, mais aussi parfois le juge.

L'administration fiscale ne se contente pas toujours d'explicitier les normes législatives ou réglementaires. Sous couvert d'interprétation, l'administration est parfois tentée de donner à la mesure législative le contenu qu'elle voudrait qu'elle ait. Elle peut soit ajouter des conditions non prévues par le texte et dont l'effet sera de restreindre le champ d'application de la loi, soit au contraire, elle peut renoncer à certaines conditions du texte modifiant ses conditions d'application.

À ce titre, la jurisprudence considère que « l'intervention de l'administration, par voie de doctrine administrative fiscale, doit se limiter à expliquer les textes ambigus en vue de faciliter leur mise en œuvre, que ladite doctrine ne doit pas violer les dispositions qu'elle a pour mission d'interpréter et qu'ainsi, sont inapplicables les notes administratives qui outrepassent leur rôle interprétatif pour se livrer à édicter des règles contraires à la loi, étant en tendu que l'administration est liée par sa propre doctrine, mais que ladite doctrine n'est pas, en soi, opposable aux tiers ». ⁶⁴

Le tribunal administratif a toujours rappelé le principe d'interprétation stricte des textes fiscaux chaque fois que ce rappel est jugé nécessaire. ⁶⁵

⁶⁴ Tribunal Administratif, Affaire n° 35018 et 35054 du 3 octobre 2005.

⁶⁵ Tribunal Administratif, Affaire n° 36488 du 15 décembre 2007.

Il consiste qu'en présence d'un texte clair et précis, à adopter ses dispositions à l'espèce, sans leur donner une portée plus large ou plus étroite que ne leur permet le contenu formel :

- Lorsque la loi s'exprime en termes généraux il faut l'entendre dans le même sens⁶⁶
- L'interprétation de la loi peut, en cas de nécessité, modérer sa rigueur mais ne doit jamais l'aggraver.⁶⁷

Le législateur est intervenu pour protéger le contribuable contre les changements abusifs de la doctrine administrative. Désormais, est opposable aux services de l'administration fiscale et du recouvrement la doctrine administrative en vigueur objet des notes communes émanant d'elle ayant fait l'objet de publication et relatives aux législations en vigueur.⁶⁸

❖ **Minimum d'impôt des 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 les plus-values mobilières, avec un minimum de 500 dinars

La DGELF a 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.

❖ **Minimum d'impôt chez les associés 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.

❖ **Conséquences de l'utilisation de la réserve de réévaluation**

Dans la note commune 26/2019, la DGELF a précisé que l'utilisation de la réserve de réévaluation à quelque titre que ce soit, telle que son utilisation pour l'augmentation du capital ou pour la résorption des pertes et des amortissements différés ou sa distribution aux associés entraîne la déchéance du régime préférentiel dont ont bénéficié les actifs réévalués tel que sus- précisé.

Il reste entendu qu'en cas de distribution de ladite réserve de réévaluation aux associés, la retenue à la source au titre des bénéfices distribués demeure, dans ce cas, exigible.

⁶⁶ Article 533 du Code des Obligations et des Contrats.

⁶⁷ Article 541 du Code des Obligations et des Contrats.

⁶⁸ Article 54, Loi de finances complémentaire 2012.

❖ **Dispense de la retenue à la source pour les entreprises exonérées d'impôt ou qui bénéficient de la déduction totale de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exploitation**

Dans une prise de position (IN06) de l'année 2010, la DGI a précisé que ventes réalisées sur le marché local réalisées par les entreprises exonérées d'impôt ou dont les revenus ou bénéfices bénéficient de la déduction totale de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exploitation, sont dispensées de la retenue à la source, et ce, durant la période de l'avantage. Cette dispense de la retenue à la source est subordonnée à l'octroi d'une attestation de dispense de retenue à la source auprès du bureau de contrôle des impôts compétent.

§ 12.Exemples d'illustration

Exemple 1 : 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 réparti entre les associés chacun selon ses droits dans la société et ce comme suit :

- Avance d'impôt : $2\,000 \times 25\% = 500$ dinars
- Minimum d'impôt dû : $3\,000\,000 \times 0,2\% = 6\,000$ 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.

Exemple 2 : Soit une société industrielle, dont l'activité consiste en la fabrication de moules, qui a acquis en date du 1^{er} juillet 2012 une machine industrielle pour un montant de 100 000 dinars et qu'elle a procédé à sa réévaluation au titre du bilan de l'exercice 2019.

Supposons que ladite société applique au titre de ladite machine un taux d'amortissement de 10% annuellement.

Dans ce cas, la plus-value provenant de la réévaluation de la machine industrielle et les amortissements restant à admettre en déduction suite à ladite opération sont déterminés comme suit :

Tableau d'amortissement	Montant	Indice	Valeur réévaluée
Valeur brute	100 000	1,421	142 100
Amortissement 2012	5 000	1,421	7 105
Amortissement 2013	10 000	1,353	13 530
Amortissement 2014	10 000	1,287	12 870
Amortissement 2015	10 000	1,223	12 230
Amortissement 2016	10 000	1,161	11 610
Amortissement 2017	10 000	1,103	11 030
Amortissement 2018	10 000	1,049	10 490
Amortissement 2019	10 000	1,000	10 000
Valeur comptable nette 2019	25 000		53 235

Plus-value provenant de la réévaluation : $53\,235 - 25\,000 = 28\,235$ dinars ; cette plus-value de réévaluation est exonérée de l'impôt sur les sociétés à condition qu'elle soit portée à un compte spécial de réserve, au passif du bilan, non distribuable ni utilisable quelle qu'en soit la forme pour une période de 5 ans au moins.

Les amortissements restants : les amortissements restant à admettre en déduction sont déterminés sur la base de la nouvelle valeur comptable nette et seront échelonnés sur 5 ans au moins (de l'année 2020 jusqu'à l'année 2024) c'est-à-dire : $(53\,235 / 5) = 10\,647$ dinars.

Reprenons les mêmes données et supposons que la société cédera ladite machine industrielle en date du 1^{er} janvier 2023 pour un montant de 25 000 dinars. Dans ce cas, le résultat fiscal de l'opération de cession est déterminé comme suit :

- La valeur comptable nette à la date de cession = $53\,235 - (10\,647 \times 3) = 21\,294$ dinars.
- La plus value de cession imposable : (prix de cession - valeur comptable nette à la date de cession), soit $25\,000 - 21\,294 = 3\,706$ dinars.

Dans ce cas, la plus-value inscrite dans le compte de réserve de réévaluation pour 28 235 dinars doit être bloqué dans les capitaux propres jusqu'au 31 décembre 2024, et ce indépendamment de l'opération de la cession de la machine.

Reprenons les mêmes données et supposons que la société cédera ladite machine industrielle en date du 1^{er} janvier 2023 pour un montant de 20 000 dinars. Dans ce cas, le résultat fiscal de l'opération de cession dégage une moins-value de (1 294 dinars). Vu que la valeur comptable nette de ladite machine hors réévaluation est nulle à la date de la cession, alors la moins-value, causée par la réévaluation, n'est pas admise en déduction.

Exemple 3 : Soit une société de services informatiques constituée en 2015 qui a réalisé au cours de l'année 2019 un résultat fiscal après déduction des déficits fiscaux (avant impôt) de 250 000 dinars et un chiffre d'affaires d'un million de dinars hors TVA dont 80% réalisé à l'étranger.

Historiquement, la société a réalisé des pertes au cours des exercices antérieurs en raison de l'importance des frais de recherche et développement engagés. En 2018, elle a réussi à lever des fonds auprès d'une SICAR et une déclaration d'investissement d'extension a été déposée auprès de l'APII. L'investissement a été réalisé sur deux exercices (2018 et 2019) et il est entré en production le 1^{er} mai 2019. Il se détaille comme suit :

Désignation	Montant
Matériel informatique	60 000
Mobilier de bureau	20 000
Matériel de transport utilitaire	40 000
Agencement et aménagement du local	50 000

Le résultat de l'exercice 2019 comporte une plus value de cession d'une voiture de tourisme d'un montant de 18 000 dinars et des intérêts sur placement en dinars de 2 000 dinars.

Dans notre cas, l'impôt sur les bénéfices est liquidé comme suit :

Bénéfice global (après déduction des déficits fiscaux)	250 000		
Déduction supplémentaire au taux de 30% au titre des amortissements du matériel informatique et du matériel de transport utilitaire ((60 000 + 40 000) x 30%)	-30 000		
Bénéfice imposable	220 000		
Bénéfices exceptionnels non liés à l'activité (18 000 + 2 000)	20 000		
Bénéfice provenant de l'activité	200 000		
Bénéfice provenant de l'activité local (200 000 x 20%)	40 000		
Bénéfice provenant de l'activité export (200 000 x 80%)	160 000		
Liquidation de l'impôt	Base 10%	Base 25%	Total
Bénéfice imposable	160 000	60 000	220 000
Impôt sur les sociétés	16 000	15 000	31 000
Contribution de solidarité sociale 1% (CSS)	1 600	600	2 200

Reprenons les mêmes données et supposons que l'investissement en matériel et équipement est de 900 000 dinars, alors de la déduction supplémentaire de 30% serait de 270 000 dinars, soit un avantage supérieur au résultat fiscal qui est de 250 000 dinars. Dans ce cas, la déduction supplémentaire au taux de 30% au titre des amortissements serait limitée au résultat fiscal.

Bénéfice global (après déduction des déficits fiscaux)	250 000		
Déduction supplémentaire au taux de 30% au titre des amortissements du matériel informatique et du matériel de transport utilitaire (900 000 x 30%)	-250 000		
Limite de déduction : 250 000 dinars			
Bénéfice imposable	0		
Liquidation de l'impôt	Base 10%	Base 25%	Total
Chiffre d'affaires TTC (TVA 19%)	800 000	238 000	1 038 000
Minimum d'impôt sur les sociétés	800	500	1 300
Contribution de solidarité sociale 1% (CSS)	100	200	300

Section 2. Entreprises nouvellement créées

§ 1. Régime d'imposition des bénéfices et revenus

Référence : Article 71 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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.⁶⁹ La déduction est accordée sur décision du Ministre des Finances ou toute personne déléguée par le Ministre des Finances à cet effet.

⁶⁹ 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,

Lesdites 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.

Le régime de déduction de 4 ans est cumulable avec le régime d'imposition des secteurs stratégiques ou de déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité. Par exemple :

- Une entreprise individuelle, partiellement exportatrice, créée en 2017, bénéficie de la déduction des 2/3 des revenus provenant des opérations d'exportation, et ce, jusqu'au 31 décembre 2020.
- Une entreprise individuelle, exerçant dans les services d'innovation en technologie informatique, le développement des logiciels et le traitement des données (secteur stratégique), créée à partir de l'année 2021, bénéficie de la déduction de 1/2 des revenus provenant de l'activité

Au niveau du décompte fiscal, on procède initialement à la déduction dégressive de 4 ans accordée aux entreprises nouvellement créées. Le reliquat sera imposé selon le taux d'IS relatif à l'activité (13,5%, 20% ou 25%) pour les personnes morales ou bien appliquer une deuxième déduction des revenus provenant de l'activité (telle que 50% pour les secteurs stratégiques) pour les personnes physiques.

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

Référence : Article 13, loi de finances 2018 (modifié par l'article 13 de la LF 2019)

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**.

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 régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale.

-
- 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.

- 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 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 exercée dans le cadre de la nouvelle entreprise est la même que l'activité exercée dans le cadre du « bureau d'études ».

Dans une prise de position (778) du 28 juin 2019, la DGI a considéré que la société du cas d'espèce exerçant l'activité d'étude des marchés et statistiques, créée en 2019 par les mêmes associés dans une autre société créée en 2018 par les mêmes associés et exerçant dans le domaine informatique et particulièrement dans le lancement d'un projet de programmation informatique, peut prétendre au bénéfice de l'avantage de l'exonération de l'IS prévue par l'article 13 de la loi de finances 2018.

Dans une prise de position (3118) du 4 septembre 2019, la DGELF a considéré qu'une entreprise de services de consulting, de gestion et d'administration créée en 2019 par les associés dans une autre société créée en 2018 par les mêmes associés et exerçant dans le domaine informatique et particulièrement dans le lancement d'un projet de programmation informatique, peut prétendre au bénéfice de l'avantage de l'exonération de l'IS prévue par l'article 13 de la loi de finances 2018, à condition de remplir toutes les conditions requises dont notamment ne pas exercer une activité de même nature que l'activité de la société créée en 2018 suscitée.

Dans une prise de position (538) du 6 mars 2020, la DGELF a précisé que les entreprises créées entre personnes exerçant une activité de même nature que l'activité ne peuvent bénéficier de l'avantage de l'exonération de l'IS. A ce titre, la DGELF a précisé qu'un salarié qui occupait un poste de directeur commercial dans une société spécialisée dans la vente de tracteurs et d'équipements agricoles peut bénéficier de l'avantage de l'exonération de l'IS pendant les 4 premières années d'activité au titre de la création de son entreprise de maintenance industrielle en juillet 2019.

Dans une prise de position (307) du 22 juillet 2019, la DGI a autorisé l'octroi d'une attestation d'exonération de la retenue à la source conformément aux dispositions de l'article 13 de la loi de finances pour la gestion de l'année 2019, à un contribuable personne physique exerçant l'activité de conseil fiscal, qui est en même temps actionnaire dans une société de consulting en droit et finances, études, assistance juridique et économique et audit légal.

❖ **Les médecins ne sont pas éligibles à l'avantage de l'article 13 de la loi de finances pour l'année 2018 au titre de la création de leurs propres cabinets**

Dans une prise de position (141) du 28 mars 2019, la DGI a précisé qu'un médecin ayant créé son propre cabinet médical en 2018 ne peut pas prétendre au bénéfice des dispositions de l'article 13 de la loi de finances 2018, étant donné qu'il exerçait l'activité de médecin spécialiste.⁷⁰

❖ **Cas des bénéfices exceptionnels**

Dans la note commune 1/2019, la DGELF a précisé que 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.

⁷⁰ Une position radicale et sans fondement juridique. Selon cette doctrine tout salarié souhaitant quitter son entreprise de services (profession libérale, mécanicien, plombier électricien, ...) pour ouvrir son propre projet dans le même secteur d'activité sera exclu de l'avantage !

❖ 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.

❖ Entreprises nouvellement créées : l'année de réalisation de la première opération de vente constitue la première année d'activité

Dans une prise de position (2494) du 10 septembre 2018, la DGELF a précisé que le régime de la déduction dégressive des bénéfices et revenus provenant de l'activité pour les entreprises nouvellement créées s'applique à partir de l'année de la réalisation de la première opération de vente indépendamment de l'année de constitution juridique.

❖ Dispense de l'avance de 15% sur l'importation des produits de consommation des entreprises nouvellement créées bénéficiaires de l'exonération de l'IR ou de l'IS pendant les 4 premières années d'activité

Dans une prise de position (3691) du 1^{er} novembre 2019, la DGELF a précisé que les importations de pièces et matières nécessaires à l'exploitation d'une entreprise industrielle, bénéficiaire de l'exonération de 4 ans de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés demeurent non soumises à l'avance au taux de 15% au titre des importations de produits de consommation et ce, durant la période d'exonération.

❖ Non déchéance de l'avantage de l'exonération de l'IR ou de l'IS pendant 5 ans pour une PME créée en 2013 qui entre en activité effective en 2019

Dans une prise de position (2951) du 20 août 2019, la DGELF a rappelé que les petites et moyennes entreprises nouvellement créées en 2013 dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 300 mille dinars HT pour les activités de services et les professions non commerciales et 600 mille dinars HT pour les activités d'achat en vue de la revente et les activités de transformation et la consommation sur place peuvent bénéficier de l'exonération de l'IR ou de l'IS pour une période de 5 années à compter de la date d'entrée en activité effective.

L'octroi de l'avantage est subordonné à la tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises.

Ne sont pas éligibles au bénéfice de l'exonération susvisée les entreprises constituées entre des personnes exerçant une activité de même nature que l'activité de l'entreprise créée et concernée par ledit avantage.

Sur cette base, la DGELF a précisé que l'entreprise du cas particulier créée en 2013 par une personne physique, n'ayant pas exercé la même activité que l'entreprise créée, et soumise à l'IR selon le régime réel, peut prétendre au bénéfice de l'exonération de l'IR pendant 5 ans à compter de la date de son entrée en activité effective (courant l'année 2019) et ce, à condition de remplir toutes les autres conditions requises pour le bénéfice dudit avantage.

❖ **Exercice d'une activité secondaire non éligible à l'avantage de l'exonération de l'IS en parallèle avec une activité éligible audit avantage**

Dans une prise de position (1040) du 16 avril 2018, la DGELF a précisé qu'une société bénéficiaire des dispositions de l'article 13 de la loi de finances 2018 (modifié par nos soins) au titre de son activité principale de services informatiques qui exerce une activité secondaire de commerce d'équipements informatiques non éligible au bénéfice de l'avantage de l'article 13 précité, continue à bénéficier de l'exonération de l'IS au titre de son activité de services informatiques (activité principale) uniquement et ce, à condition de remplir toutes les autres conditions requises à cet effet ; alors que les bénéfices provenant de la vente d'équipements informatiques (activité secondaire) demeurent imposables à l'IS, et par conséquent, non concernés par l'exonération pendant 4 ans.

Dans ce cas, la comptabilité tenue à cet effet doit permettre de déterminer avec précision le bénéfice provenant de chaque activité à part.

Dans une prise de position (1833) du 27 novembre 2019, la DGI a précisé que la société du cas d'espèce peut prétendre au bénéfice de l'avantage de l'exonération de l'article 13 de la loi de finances 2018 au cas où elle remplit toutes les conditions requises à cet effet au titre de l'exploitation d'un centre privé de loisirs. Toutefois, son activité secondaire qui consiste à l'exploitation d'un salon de thé demeure non concernée par l'avantage susvisé.

§ 4. Exemples d'illustration

Exemple 1 : Monsieur Khalil, médecin de formation, a entamé son plan d'affaires 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'APII 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 procédé 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.⁷¹

Exemple 2 : Monsieur Mohamed, ayant obtenu son diplôme d'expertise comptable, a décidé de quitter son emploi de salarié pour ouvrir son propre cabinet au début de l'année 2017. Il a procédé au dépôt d'une déclaration d'investissement auprès de l'APII pour la création d'une entreprise individuelle en janvier 2017.

Au cours des années 2017 à 2019, le cabinet de Mohamed a réalisé les opérations suivantes :

Chiffre d'affaires	2017	2018	2019
Prestation de services à l'étranger	4 000	20 000	15 000
Prestation de services à des sociétés totalement exportatrices (en suspension de TVA)	6 000	10 000	25 000
Prestation de services avec des clients locaux ^(b)	10 000	70 000	80 000
Total	20 000	100 000	120 000
Résultat comptable (BNC) avant impôt ^(a)	-2 000	62 000	70 000

^(a) Absence de charges non déductibles comptabilisées pour la détermination du résultat du cabinet.

^(b) Le taux de TVA de 12% a été ramené à 13% à partir du 1^{er} janvier 2018.

Monsieur Mohamed est célibataire et ne dispose d'aucune autre source de revenu. Il a opté pour le régime réel pour la détermination du revenu de son activité d'expert comptable (BNC).

Le calcul de l'impôt sur le revenu est déterminé comme suit :

Désignation	2017	2018	2019
Résultat comptable (BNC) avant impôt	-2 000	62 000	70 000
Imputation des déficits	-	- 2 000	-
Résultat comptable après imputation des déficits	-2 000	60 000	70 000
Déduction accordée aux entreprises nouvellement créées en 2017	100% 0	75% -45 000	50% -35 000
Résultat imposable (1)	-2 000	15 000	35 000
Revenu provenant des opérations d'exportation (nouvelle définition)	20%	20% 3 000	12,5% 4 375
Déduction des 2/3 des revenus export	0	-2 000	-2 917
Résultat imposable (2)	-2 000	13 000	32 083
Barème d'impôt (IRPP)	0	2 080	7 367
Chiffre d'affaire local TTC	17 200	89 100	115 400
Chiffre d'affaire export	4 000	20 000	15 000
Minimum d'impôt sur le chiffre d'affaires	^(c) 0	200	246

^(c) Le minimum d'impôt sur le chiffre d'affaires n'est pas applicable pour l'année 2017 vu que l'activité bénéficie de la déduction totale des revenus provenant de l'activité.

⁷¹ 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 partiellement exportateur

§ 1. Définition de l'exportation

- a. **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**

Référence : Article 68, Code de l'IRPP & IS et Article 41 de loi de finances 2019

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 ci-dessus, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices, dans le cadre des **opérations de sous-traitance 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.

(*) 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.⁷²

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

⁷² Note commune 24/2017

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 loi de finances 2019 a changé la définition de l'exportation et a mis fin au régime préférentiel d'imposition en matière d'impôt direct (IRPP & IS) tout en prévoyant des mesures transitoires :

- 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 et les entreprises ayant bénéficié 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.**
- Les dispositions de l'article 11 du code de la TVA relatives à l'export et aux sociétés totalement exportatrices en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018 s'appliquent jusqu'au 31 décembre 2020, et ce, pour les entreprises exerçant au 31 décembre 2018.
- Nonobstant les dispositions de la législation fiscale en vigueur, sont considérées opérations d'exportation ouvrant droit au bénéfice des avantages fiscaux octroyés aux opérations d'exportation en vigueur au 31 décembre 2018, 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, au cours des années de 2018 à 2020.

La nouvelle définition de l'exportation, mentionnée ci-dessus, n'a pas d'effet sur le régime d'imposition 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. Entreprises exportatrices créée à partir du 1^{er} janvier 2019 ou celles exerçant au 31 décembre 2018 et ce à partir du 1^{er} janvier 2021.

Référence : Article 11 § I, Code de la TVA

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 :

- o 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,
- o la conception technique des produits,
- o le contrôle technique de la qualité des produits,
- o les analyses et essais de laboratoires et techniques des produits en vue de leur certification selon les normes internationales,
- o l'étiquetage des produits.

(*) Pour l'octroi de l'avantage fiscal en ce qui concerne les services logistiques, au moins trois (3) des services en question doivent être fournis concomitamment.

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 ; seules 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.

§ 2. Régime d'imposition des bénéfices et revenus

- a. **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**

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 (API, APIA, CEPEX, ...) 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.

b. Méthode de détermination des bénéfices déductibles en cas de réalisation d'un investissement d'extension

À compter du 1er janvier 2014, les sociétés exportatrices peuvent bénéficier de la déduction totale des bénéfices et revenus provenant de l'exportation pour les investissements de création ou d'extension ou de renouvellement ayant fait l'objet d'un dépôt d'une déclaration d'investissement auprès de l'APII (ou autre organisme compétent) antérieur au 1er janvier 2014 et dont la période de déduction fixée à 10 ans n'a pas encore expiré, et ce pour chaque investissement à part à compter de la date de la première opération d'exportation de chacun.

L'avantage fiscal de déduction des bénéfices et revenus à l'exportation provenant des investissements d'extension concerne uniquement les bénéfices et revenus provenant des investissements ayant fait l'objet d'un dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des organismes compétents datée avant le 1^{er} janvier 2014 et entrée en activité au plus tard le 31 décembre 2014.

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 :⁷³

- **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 :

$$\frac{\text{Montant de l'investissement de l'année concernée}}{\text{Montant total des investissements y compris celui de l'année concernée}}$$

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

⁷³ Note commune 7/2015

Les bénéfices et revenus provenant des investissements non déclarés demeurent soumis à l'impôt selon le droit commun.⁷⁴

c. Entreprises exportatrices créée à partir du 1^{er} janvier 2019 ou celles exerçant au 31 décembre 2018 et ce à partir du 1er janvier 2021.

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%.

⁷⁴ Prise de position DGELF n° 1523 du 11 juillet 2013.

- 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.

§ 3. Taxe sur la valeur ajoutée

Référence : Article 11, Code de la TVA

a. Attestation annuelle d'achat en suspension de la TVA

Les assujettis à la TVA qui réalisent un chiffre d'affaires provenant de l'exportation ou des ventes en suspension de la taxe supérieur à 50% de leur chiffre d'affaires global, peuvent bénéficier du régime suspensif de la TVA pour leurs **acquisitions locales** de produits et services donnant droit à la déduction.

Les entreprises concernées par cet avantage doivent déposer une demande auprès des services fiscaux compétents accompagnée du justificatif du chiffre d'affaires réalisé durant l'exercice précédent.

Ladite attestation ne couvre pas les services étrangers et les investissements ; seuls les achats de biens et services inscrits en charge de l'exercice sont concernés par le régime suspensif.

b. Attestation ponctuelle d'achat en suspension de la TVA au titre des marchés réalisés à l'étranger

Les assujettis à la TVA peuvent bénéficier de la suspension de ladite taxe au titre des biens et équipements **acquis localement** entrant dans les composantes des marchés réalisés à l'étranger dont le montant ne peut être inférieur à trois millions de dinars et ce nonobstant la proportion des exportations dans le chiffre d'affaires annuel global des entreprises concernées.

Les entreprises concernées par cet avantage doivent déposer une demande auprès des services fiscaux compétents accompagnée d'une copie du contrat relatif au marché à réaliser à l'étranger et de ses composantes.

Ces entreprises sont également tenues de présenter aux services fiscaux compétents les pièces justificatives de la sortie de la Tunisie des biens et équipements concernés par l'avantage dans un délai maximum d'un mois à partir de la date de leur sortie.

c. Attestation ponctuelle d'achat en suspension de la TVA au titre des opérations à l'exportation

A l'exclusion des opérations effectuées par les commerçants, bénéficient de la suspension de la TVA les **opérations d'importation** et d'**acquisition locale** de matières, produits et les prestations de services donnant droit à déduction et nécessaires à la réalisation des opérations d'exportation.

Les entreprises concernées par cet avantage doivent déposer une demande auprès des services fiscaux compétents accompagnée de la fiche technique produits à exporter, les factures proformas des fournisseurs de matières, produits et les prestations de services liés directement à la fabrication des produits à exporter.

§ 4. 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

❖ Régime applicable aux services de consulting et d'assistance réalisés au profit d'entreprises totalement exportatrices

Dans une prise de position (537) du 6 mars 2020, la DGELF a précisé que les services de consulting et d'assistance rendus au profit des sociétés totalement exportatrices ne relèvent pas des services liés directement à la production et par conséquent, les bénéfices en provenant qui sont réalisés à compter du 1^{er} avril 2017 sont soumis à l'IS conformément au droit commun.

❖ 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 1^{er} 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 1^{er} 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.

À 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 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.

À 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.

❖ 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.

❖ **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.

❖ **Régime général d'acquisitions locales de produits et services en suspension de TVA pour une entreprise de travaux publics et de bâtiments**

Dans une prise de position (1704) du 30 octobre 2019, la DGI a précisé que les assujettis à la TVA qui réalisent un chiffre d'affaires provenant de l'exportation ou des ventes en suspension de la taxe supérieur à 50% de leur chiffre d'affaires global, peuvent bénéficier du régime suspensif de la TVA pour leurs acquisitions locales de produits et services donnant droit à la déduction. Sont exclus du bénéfice de cet avantage notamment les matériaux de construction ainsi que les équipements et le matériel.

Néanmoins, une société de travaux publics et de bâtiments peut bénéficier du régime général de suspension de TVA pour ses acquisitions de matériaux de construction du fait que lesdites acquisitions sont nécessaires à son activité.

Toutefois, ladite société demeure tenue de facturer la TVA au titre du contrat réalisé avec une société partiellement exportatrice bénéficiaire du régime suspensif uniquement au titre des acquisitions des matériaux et services

❖ **Droit d'obtenir une attestation générale d'achat en suspension de la TVA au titre de la location d'une unité industrielle au profit d'une entreprise totalement exportatrice**

Dans une prise de position (1798) du 20 novembre 2019, la DGI a précisé qu'une société industrielle ayant obtenu son attestation de dépôt de déclaration d'investissement sous le régime totalement exportateur et qui, par la suite a procédé à la location de son unité de production au profit d'une entreprise totalement exportatrice, a le droit au renouvellement de son attestation générale de suspension de la TVA dans le cadre du paragraphe I-1° de l'article 11 du Code de la TVA et ce, en cas de réalisation d'un chiffre d'affaires provenant des ventes en suspension de la TVA supérieure à 50% du chiffre d'affaires global de l'année écoulée.

§ 5. 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
<i>Bénéfice provenant de l'activité local (1 480 000 x 20%)</i>	<i>296 000</i>
<i>Bénéfice provenant de l'activité export (1 480 000 x 80%)</i>	<i>1 184 000</i>

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

Section 4. Régime totalement exportateur

§ 1. Condition d'exercice

L'octroi du régime totalement exportateur est subordonné aux conditions suivantes :

- Présenter une attestation de dépôt de déclaration d'investissement délivrée par les organismes concernées selon le secteur d'activité (API, APIA).
- Le bénéficiaire du régime de la transformation pour l'exportation totale est tenu d'entamer l'exécution de son investissement dans un délai d'un an à partir de la date de la déclaration d'investissement.
- Les locaux de l'entreprise doivent présenter toutes les garanties de sécurité jugées nécessaires par l'administration des douanes.
- Affecter un local dans l'enceinte de l'entreprise à usage de bureau, avec le mobilier et équipement nécessaires et un téléphone, pour l'agent des douanes chargé du contrôle de l'entreprise.

Le gérant de l'entreprise bénéficiaire du régime de la transformation pour l'exportation totale doit souscrire une soumission générale tenant lieu d'engagement de respecter toutes les conditions que l'administration des douanes juge nécessaires pour exercer sous ledit régime.

Les entreprises industrielles bénéficiant du régime de la transformation pour l'exportation totale accomplissent toutes les formalités douanières au bureau de douane le plus proche géographiquement du lieu où elles exercent leurs activités.

§ 2. Qualité totalement exportatrice

Référence : Article 69, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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. Régime douanier

Référence : Article 14, Loi n° 2017-8 du 14 février 2017, portant refonte du dispositif des avantages fiscaux

Surveillance douanière : Les entreprises industrielles totalement exportatrices sont soumises au contrôle douanier et au régime de la zone franche prévu par le code de douane. L'administration des douanes peut soumettre les entreprises à un contrôle douanier permanent.

Le contrôle douanier permanent est assuré par un agent des douanes affecté en permanence à demeure de l'entreprise pour le suivi des mouvements des marchandises importées, acquises localement et exportées par l'entreprise et pour s'assurer également du respect de tous les engagements souscrits par le gérant de l'entreprise.

Entrée et sortie des marchandises et leur allotissement : Les marchandises importées ou acquises localement sous un régime privilégié doivent être alloties dans les magasins de stockage par espèce avec utilisation de moyens d'identification tels que les pancartes ou écritures dans les divers rayons du magasin, de façon à permettre leur identification aisément.

Tenue d'une comptabilité matière : Les entreprises industrielles bénéficiant du régime de la transformation pour l'exportation totale doivent tenir une comptabilité matière faisant constamment apparaître, pour chaque article importé, les quantités de marchandises en stock, les quantités de produits compensateurs et les quantités de marchandises réexportées.

Prise en charge des frais de contrôle douanier : L'industriel doit souscrire une Soumission générale tenant lieu d'engagement de verser au receveur des douanes de son bureau de rattachement, le montant des frais de contrôle douanier fixé par l'administration des douanes.

Importation des matières premières : Les entreprises industrielles 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.

Importation des biens d'équipements : Les entreprises industrielles totalement exportatrices sont autorisées à importer librement le matériel d'équipement nécessaire à leurs activités et ce, en franchise des droits et taxes sous couvert d'une déclaration en douane qui tient lieu d'acquit-à-caution. L'admission en franchise est étendue aux véhicules utilitaires, tels que les camions, les tracteurs routiers, les remorques et semi-remorques et aux autres moyens de transport de personnes de dix places ou plus.

Les équipements importés doivent être compatibles avec la nature de l'activité de l'entreprise et ils peuvent être renouvelés durant toute la durée de vie de celle-ci. Leur cession sur le marché local est subordonnée à l'accomplissement des formalités de commerce extérieur requises et au paiement des droits et taxes exigibles calculés sur la base des taux en vigueur et de la valeur desdits équipements à la date de cession.

§ 4. Régime de change

Référence : Article 14, Code d'incitation aux investissements

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.⁷⁵

Les exportateurs résidents sont tenus de rapatrier les sommes provenant de l'exportation de marchandises à l'étranger dans un délai maximum de 10 jours à compter de la date d'exigibilité du paiement.⁷⁶ Les sociétés non-résidentes ne sont pas soumises à l'obligation de rapatriement du produit de leurs exportations.

La société non résidente n'a pas le droit d'ouvrir un compte bancaire en dinar ; elle n'a droit aux comptes en devises ou en dinars convertibles. Pour les ventes sur le marché local, dans les limites autorisées par la loi, les factures doivent être libellées en devises.

§ 5. Vente sur le marché local

Référence : Article 69, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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.

⁷⁵ Une **fiche d'investissement** est exigée pour chaque investissement en devises réalisé en Tunisie conformément à la législation et à la réglementation en vigueur. (Cf. circulaire aux intermédiaires agréées n° 2018-14)

⁷⁶ Article 16, circulaire aux intermédiaires agréés n° 94-14 du 14 septembre 1994.

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 relatives 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 susvisés.

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.

Mesures pour atténuer les répercussions de la propagation du Coronavirus « Covid-19 »⁷⁷

Les entreprises totalement exportatrices exerçant dans les secteurs des industries alimentaires et de l'industrie des produits médicaux et paramédicaux, sont autorisées à augmenter au cours de l'année 2020, le taux d'écoulement sur le marché local de leurs produits de 30% à 100% de leur chiffre d'affaires à l'export réalisé au cours de l'année 2019.

Les autres entreprises totalement exportatrices, notamment celles exerçant dans les parcs d'activités économiques, sont autorisées également à augmenter, au cours de l'année 2020, le taux d'écoulement de leurs produits ou services sur le marché local de 30% à 50% de leur chiffre d'affaires à l'export réalisé durant l'année 2019.

Pour les nouvelles entreprises le taux de 50% ou de 100% est déterminé sur la base de leur chiffre d'affaires à l'export réalisé à partir de l'entrée en activité effective.

⁷⁷ Article 10, Décret-loi du Chef du Gouvernement n° 2020-6 du 16 avril 2020, prescrivant des mesures fiscales et financières pour atténuer les répercussions de la propagation du Coronavirus « Covid-19 »

§ 6. Procédures de vente sur le marché local

Référence : 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.

Secteur industriel : Les entreprises totalement exportatrices opérant dans le secteur industriel, désirant écouler une partie de leur production sur le marché local, sont tenues de présenter une demande aux services de la douane dont elles relèvent, comportant leur chiffre d'affaires à l'exportation réalisé durant l'année civile précédente ou dès leur entrée en activité avec présentation dans un délai ne dépassant pas le 31 août de l'année en cours du bilan de l'entreprise relatif à l'année civile précédente, à l'exception des entreprises nouvellement créées ou nouvellement entrées en activité.

Secteur agricole, de pêche et d'aquaculture : Les entreprises totalement exportatrices opérant dans le secteur agricole, de pêche et d'aquaculture désirant écouler une partie de leur production sur le marché local, sont tenues de présenter aux services de la douane dont elles relèvent, une demande comportant la valeur globale et la quantité de leur production réalisée durant l'année civile précédente ou réalisée dès leur entrée en activité pour les entreprises nouvellement créées ou nouvellement entrées en activité, ainsi que leur chiffre d'affaires à l'exportation pour la même période.⁷⁸

Secteur de services : Les entreprises totalement exportatrices opérant dans le secteur de services et qui désirent écouler une partie de leurs services sur le marché local sont tenues d'informer le bureau de contrôle des impôts dont elles relèvent, à l'exception des entreprises dont l'activité nécessite l'importation d'intrants et de matières premières et qui demeurent soumises aux dispositions relatives au secteur industriel.

Régularisation des droits et taxes : Les ventes des entreprises totalement exportatrices sur le marché local sont soumises au paiement des droits et taxes dus sur les matières importées et les matières acquises localement en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée, du droit de consommation et des autres taxes sur le chiffre d'affaires conformément à la législation fiscale en vigueur entrant dans la fabrication du produit final écoulé localement dans la limite des quantités utilisées pour sa production, et ce, sur la base éventuellement d'une fiche technique délivrée à l'entreprise concernée sur sa demande et visée par les services compétents du ministère dont relève le secteur.⁷⁹

Les droits et taxes douaniers dus sur les matières importées et entrant dans la fabrication du produit final écoulé localement, sont calculés sur la base de leur valeur à l'importation et selon les taux des droits et taxes dus à la date de la mise à la consommation.⁸⁰

⁷⁸ Cette demande doit être accompagnée d'une attestation délivrée par les services compétents du ministère chargé de l'agriculture, des ressources hydrauliques et de la pêche, comportant la quantité et la valeur de la production de l'entreprise réalisée durant l'année civile précédente ou dès son entrée en production pour les entreprises nouvellement créées ou nouvellement entrées en activité.

⁷⁹ La fiche technique explique avec précision le type du produit et des intrants utilisés pour sa production.

⁸⁰ Les ventes effectuées sur le marché local, à l'exception des ventes des produits de l'agriculture, de pêche et d'aquaculture produits en Tunisie, sont soumises à tous les procédures et les règlements en vigueur applicables à l'importation.

§ 7. Personnel étranger

Référence : Article 14, Loi n° 2017-8 du 14 février 2017, portant refonte du dispositif des avantages fiscaux

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 des 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.

§ 8. Régime d'imposition des bénéfices et revenus

Se référer au régime partiellement exportateur.

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

Référence : Article 11, Code de la taxe sur la valeur ajoutée

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

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.

§ 10. En matière des autres impôts et taxes

Référence : Note commune 24/2017

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,
- 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.

§ 11. En matière des droits d'enregistrement

Référence : Article 25, Code des droits d'enregistrement et de timbre

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.

§ 12. Doctrines administratives

❖ **Une entreprise de services de consultation créée en 2019 ne peut bénéficier du régime des entreprises totalement exportatrices en matière d'impôt sur le revenu**

Dans une prise de position (18) du 27 janvier 2020, la DGI a rappelé qu'en application de la loi de finances pour l'année 2019, le régime fiscal privilégié qui bénéficiait à l'exportation en matière d'impôts directs est supprimé aussi bien au niveau de l'exploitation qu'au niveau du réinvestissement.

Par conséquent, toute entreprise créée à compter du 1er janvier 2019 est soumise à l'impôt conformément au droit commun. Toutefois, les entreprises en activité au 31 décembre 2018 dont les revenus ou bénéfices provenant de l'exploitation ont bénéficié d'avantages fiscaux au titre de l'exportation, continuent à bénéficier des mêmes avantages jusqu'au 31 décembre 2020, et ce, conformément à la législation fiscale en vigueur au 31 décembre 2018.

Sur cette base, la DGI a précisé qu'une personne, ayant exercé une activité de services de consultation depuis 2012 selon le régime du forfait d'assiette qui a cessé ses activités à compter du 20 juin 2018 avant d'être reconstituée en avril 2019, ne peut bénéficier du régime de l'exportation totale, et est, par conséquent, soumise à l'impôt sur le revenu selon le droit commun.

❖ **Clarification concernant l'obligation de respect de la condition de régularisation de la situation à l'égard des caisses sociales pour le bénéfice du régime de l'exportation totale**

Dans une prise de position (6886) du 17 septembre 2019, la DGI a précisé que le bénéfice du régime de l'exportation totale conformément à l'article 72 du code de l'IRPP et de l'IS est subordonné à la satisfaction d'un ensemble de conditions dont notamment la régularisation de la situation fiscale à l'égard des caisses de sécurité sociale.

Dans ce cadre, la DGI a précisé en outre que la mesure susvisée concerne les entreprises ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement à compter du 1^{er} janvier 2017, alors que les entreprises ayant obtenu leur attestation de dépôt de déclaration d'investissement antérieurement au 1^{er} janvier 2017, ne seront tenues par l'obligation de respect de la condition de situation en règle à l'égard des caisses de sécurité sociale qu'à partir du 1^{er} janvier 2021 et ce, par application des dispositions des articles 38 et 41 de la loi de finances pour la gestion de l'année 2019.

❖ **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.

❖ **Eligibilité d'une société de services de consulting destinés exclusivement à l'étranger, en activité au 31 décembre 2018, au régime suspensif de la TVA et aux avantages fiscaux au titre de l'exportation totale & dispositions transitoires**

Dans une prise de position (1765) du 13 novembre 2019 de la DGI, il est rappelé que:

- En application des dispositions de l'article 41 de la loi de finances pour l'année 2019, les dispositions de l'article 11 du code de la TVA relatives à l'exportation et aux entreprises totalement exportatrices, en vigueur au 31 décembre 2018, demeurent applicables aux entreprises en activité au 31 décembre 2018, et ce, jusqu'au 31 décembre 2020.
- Au sens des articles 68 et 69 du code de l'IRPP et de l'IS, sont considérées entreprises totalement exportatrices, notamment, les entreprises qui rendent la totalité de leurs services en dehors de la Tunisie ou celles qui rendent la totalité de leurs services en Tunisie et qui sont utilisés à l'étranger. Sont également considérées entreprises totalement exportatrices, celles qui rendent la totalité de leurs services aux entreprises totalement exportatrices telles que définies par l'article 69 du code de l'IRPP et de l'IS, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices dans le cadre d'opérations de sous-traitance et exerçant dans le même secteur ou dans le cadre de services liés directement à la production, tels que fixés par le décret gouvernemental n° 2017-418 du 17 avril 2017 qui demeure applicable aux entreprises en activité au 31 décembre 2018, et ce, jusqu'au 31 décembre 2020, date à laquelle ledit décret gouvernemental susvisé sera abrogé et remplacé par le décret gouvernemental n° 2019-937 du 16 octobre 2019, dont les dispositions entrent en application à partir du 1^{er} janvier 2021.

Sur cette base, la DGI a précisé que la société de services de consulting du cas d'espèce peut prétendre au bénéfice des avantages au titre du régime de l'exportation totale, dès lorsqu'elle rend ses services exclusivement au profit de clients résidents à l'étranger.

❖ **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.

❖ **Conditions pour l'enregistrement gratuit 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 gratuit 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.

❖ **Une promesse de vente d'un immeuble conclue antérieurement à l'obtention de l'attestation de dépôt de la déclaration d'investissement entraîne la déchéance du droit au régime suspensif de la TVA grevant l'immeuble**

Dans une prise de position (1966) du 24 décembre 2019, la DGI a refusé d'autoriser à une société de services totalement exportatrice le bénéfice du régime suspensif de la TVA au titre de l'acquisition d'un local destiné à abriter son siège social auprès d'un promoteur immobilier et ce, pour le motif que la date de conclusion de la promesse de vente du local (soit le 25 septembre 2019) est antérieure à la date d'obtention de l'attestation de dépôt de sa déclaration d'investissement (soit le 7 octobre 2019).⁸¹

❖ **Régime d'IS applicable aux bénéfices réalisés après l'expiration de la période de déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation**

Dans une prise de position (1760) du 10 mai 2019, la DGELF a rappelé qu'en application des dispositions de la loi de finances pour l'année 2019, le régime fiscal qui bénéficiait à l'exportation est supprimé à compter du 1^{er} janvier 2021 pour les sociétés en activité au 31 décembre 2018 et ayant bénéficié des avantages fiscaux au titre de l'exportation en vigueur à cette date, de sorte que les bénéfices réalisés par ces sociétés sont soumis à l'IS selon le droit commun à compter du premier janvier 2021.

Par conséquent, et pour le cas particulier, la DGELF a précisé qu'une société de développement et de maintenance de programmes informatiques totalement exportatrice créée en 2013, et ayant absorbé une autre société totalement exportatrice créée en 2007 et entrée en activité en 2008, peut continuer à bénéficier du régime fiscal de l'exportation c'est-à-dire la déduction totale de ses bénéfices provenant des prestations de services à l'exportation ainsi que des bénéfices de la société absorbée ou bien leur imposition à l'IS au taux de 10%, selon le cas, et ce, au cas où les services rendus par ladite société relèvent de la définition de l'exportation en vigueur au 31 décembre 2018.

⁸¹ Une position radicale et sans fondement juridique. De telles positions laissent à penser que l'administration fiscale cherche avant tout la restriction aux avantages fiscaux ; en abusant de son pouvoir discrétionnaire, elle crée ainsi une ambiance d'insécurité fiscale. Même pour un expert spécialisé en droit fiscal, le conseil préventif et l'assistance fiscale deviennent plus complexes. Les enjeux sont importants et la prise d'une décision d'investissement pour un promoteur repose entre autres sur les avantages fiscaux et financiers écrits dans les textes législatifs et réglementaires mais incertains dans la pratique.

Dans le cas contraire, lesdits bénéficiaires sont imposables à l'IS selon le droit commun à compter du premier avril 2017.

Sur cette base, et au cas où l'ensemble des prestations de services rendus par la société du cas précis y compris les services relatifs à la société absorbée relèvent de la définition de l'exportation, et en l'absence d'une comptabilité analytique, les bénéficiaires donnant droit à déduction sont déterminés sur la base d'un pourcentage obtenu par le calcul du rapport entre les actifs provenant de l'opération d'absorption par rapport au total des actifs de la société.

❖ **Pas d'attestation d'exonération de la retenue à la source pour les entreprises totalement exportatrices créées à partir de l'année 2014**

Selon une prise de position de la DGI (292) du 28 juin 2019, une entreprise individuelle totalement exportatrice de consulting en exportation créée et entrée en activité au cours de l'année 2014, bénéficie de la déduction des deux tiers de ses revenus de la base soumise à l'IR pour les personnes physiques et par conséquent, elle n'a pas droit à l'obtention d'une attestation d'exonération de la retenue à la source au titre des services rendus aux entreprises totalement exportatrices.

❖ **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 des 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 bénéficiaires 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.⁸²

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.

⁸² Le taux de retenue à la source réduit de 2,5% a été abrogé par les dispositions de la loi de finances 2019 suite à la refonte du régime d'imposition des bénéfices provenant de l'exportation.

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 a 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.

❖ **Conditions de bénéfice du régime suspensif de la TVA au titre de l'acquisition d'un immeuble par une entreprise totalement exportatrice**

Dans une prise de position (756) du 16 septembre 2019, la DGI a rappelé que les entreprises totalement exportatrices bénéficient de la suspension de la TVA au titre de leurs opérations d'importation et d'acquisition locale de matières, produits et équipements, de prestations de services et d'immeubles nécessaires à leur activité, tant qu'ils ne sont pas exclus du droit à déduction de ladite taxe.

Pour l'acquisition d'immeubles, ledit régime suspensif est accordé sur la base d'une attestation ponctuelle délivrée par l'autorité fiscale compétente sur demande présentée à cet effet.

Sur cette base, la société agricole totalement exportatrice du cas précis peut prétendre au bénéfice du régime suspensif de la TVA au titre de l'acquisition d'un immeuble destiné à abriter son administration et ce, à condition de remplir toutes les conditions requises pour le bénéfice de l'avantage.

❖ **Redevances de leasing donnant droit au bénéfice du régime suspensif de la TVA au titre d'immeubles acquis en leasing**

Dans une prise de position (1827) du 27 novembre 2019, la DGI a rappelé que les entreprises totalement exportatrices bénéficient du régime suspensif de la TVA notamment, au titre des matières, produits et prestations de services et immeubles nécessaires à leur activité, et ce, s'ils ne sont pas exclus du droit à déduction en vertu des dispositions de l'article 10 du code de la TVA.

En outre, en vertu des dispositions de l'article 5 de la loi n° 94-90 du 26 juillet 1994, les investisseurs bénéficiaires d'avantages fiscaux, en vertu de la législation fiscale en vigueur ou par des textes particuliers, qui font recours à des sociétés de leasing pour le financement de leurs acquisitions d'équipements, de matériel ou de biens immobiliers donnant droit au bénéfice d'une exonération ou d'un avantage fiscal en matière de TVA, peuvent bénéficier du régime suspensif de la TVA au titre des loyers de leasing.

Cette mesure couvre les équipements, matériel et biens immobiliers donnant droit au bénéfice, lors de l'acquisition, de la suspension, de l'exonération ou de la réduction du taux de la TVA.

Sur cette base, la DGI a précisé que la société totalement exportatrice du cas d'espèce peut bénéficier du régime suspensif de la TVA au titre des redevances de leasing relatives à ses immeubles financés par leasing et nécessaires à son activité, qui sont non encore échues.

§ 13.Exemple d'illustration

Exemple 1 : Supposons qu'une entreprise industrielle partiellement exportatrice de profilé d'aluminium créée en 2015 ait enregistré au titre de 2018 - son premier exercice d'entrée en activité - un résultat comptable déficitaire de 500.000 D. Ce déficit tient compte de la déduction :

- des amortissements des immobilisations corporelles d'un montant de d'un amortissement 200 000 Dinars dont un amortissement d'une voiture de tourisme d'une puissance fiscale de 11 CV de 5 000 Dinars
- de dons attribués à des associations qui ouvrent droit à la déduction totale des dons et subventions de 30 000 Dinars. L'état des dons en question n'a pas été joint à la déclaration annuelle de l'impôt,
- des pénalités de retard de l'ordre de 120 000 Dinars pour infraction à la législation relative à la sécurité sociale.

Dans ce cas, le déficit fiscal de l'exercice 2018 est déterminé comme suit : $-500\ 000\ D + 5\ 000\ D + 30\ 000\ D + 120\ 000\ D = -345\ 000\ D$ réparti comme suit :

- Déficit reportable 5 ans : 150 000 Dinars
- Amortissements réputés différés indéfiniment reportables : 195 000 Dinars

En 2019, supposons que la société a réalisé un résultat comptable bénéficiaire avant impôt de 650 000 Dinars et un chiffre d'affaires de 3 Millions de dinars réparti comme suit :

Ventes à des sociétés industrielles totalement exportatrices	500 000
Ventes faites à l'étranger	1 800 000
Ventes faites sur le marché local	700 000

Le résultat comptable de l'exercice 2019 prend en considération des éléments suivants :

Amortissement d'une voiture de tourisme de 11 CV	5 000
Jetons de présence accordés aux membres du conseil d'administration	30 000
Sommes payées au titre de la rémunération des titres participatifs rémunérés au taux de 10%	100 000
Rémunération accordée au président du conseil d'administration en sa qualité d'administrateur délégué	50 000
Provision sur garantie produit	30 000

Ainsi, le résultat fiscal de l'exercice 2019 s'établit comme suit :

Résultat comptable avant impôt	650 000
A réintégrer	
Amortissement d'une voiture de tourisme de 11 CV	5 000
Sommes payées au titre de la rémunération des titres participatifs rémunérés en sus de 8%	20 000
Provision sur garantie produit	30 000
Résultat fiscal (1)	705 000
Déduction des provisions déductibles	0
Résultat fiscal (2)	705 000
Déduction des déficits fiscaux (Exercice 2018)	-345 000
Résultat fiscal (3)	360 000
% de l'exportation (1 800 000 D / 3 000 000 D) =	60%

Calcul de l'impôt	Base 10%	Base 25%	Total
Bénéfice imposable	216 000	144 000	360 000
Impôt sur les sociétés	21 600	36 000	57 600
Contribution de solidarité sociale	2 160	1 440	3 600

L'exercice 2019 s'est soldé par un crédit de TVA important en raison du niveau important des exportation (60%) et des ventes en suspension de la TVA (16,7%) ; soit un total de 76,7%. A ce titre, pour remédier à cette situation, la société peut :

- Au titre des importations d'achat de matières effectuer des admissions temporaires, et ce, conformément aux dispositions des article 153 à 158 du Code des douanes.⁸³

⁸³ Décret n° 2009-711 du 11 mars 2009, fixant les cas et les conditions d'octroi du régime de l'admission temporaire en exonération totale des droits et taxes à l'importation et les cas d'admission temporaire en exonération partielle des droits et taxes à l'importation

- Au titre des achats locaux de biens et services locaux (autres qu'immobilisations) demander une attestation annuelle d'achat en suspension de la TVA, et ce, conformément aux dispositions de l'article 11-I du Code de la TVA.

Exemple 2 : 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 HT⁸⁴ 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	2 500 000
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

⁸⁴ 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) 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 a 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.

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 exceptionnels non liés 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 liés 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 – Dot. amortissement)	110 000		
Résultat fiscal provenant de l'activité (local et export)	-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 détaillées comme suit :

Année	Déficits reportables	Amortissements différés	Total
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 fiscal 2			250 000
Déduction des déficits fiscaux			
Réintégration de l'amortissement de l'exercice 2018			800 000
Sous total			1 050 000
Déduction de la perte fiscale 2013			-130 000
Déduction de la perte fiscale 2014			-255 000
Déduction de la perte fiscale 2015			-50 000
Sous total			615 000
Déduction de l'amortissement de l'exercice 2018			-800 000
Résultat fiscal 4 (Amortissements différés 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)⁸⁵ ne peut engendrer un déficit fiscal ou l'aggraver.

⁸⁵ 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 5. Développement régional

§ 1. Liste des zones de développement régional

Référence : 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

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

Référence : 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

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 ⁸⁶
- Les services de coiffure et d'esthétiques
- Le transport

⁸⁶ 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.

- Les agences de voyage touristiques
- L'agriculture, la pêche et l'aquaculture
- Les métiers libres⁸⁷
- 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)

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

Référence : Articles 63 et 64, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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

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

⁸⁷ 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,

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

Référence : Article 73, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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

Référence : Article 29 bis, Loi 88-145 du 31 décembre 1988 portant loi de finances pour la gestion 1989

Article 1^{er}, Loi 77-54 du 3 Août 1977, portant institution d'un fond de promotion du logement pour les salariés

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

Référence : 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

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

Référence : 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

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 :

$$\frac{\text{Montant de l'investissement de l'année concernée}}{\text{Montant total des investissements y compris celui de l'année concernée}}$$

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 (2001) du 24 décembre 2019, la DGI a rappelé que le régime fiscal des entreprises implantées dans les zones de développement régional a été unifié en vertu des dispositions de l'article 20 de la loi de finances pour la gestion de l'année 2018. Il s'ensuit qu'une société implantée dans une zone de développement régional est soumise à l'IS au taux de 10% au titre de ses bénéfices réalisés à compter du 1er janvier 2018. Par conséquent, les montants qui lui sont payés sont soumis à la retenue à la source au taux réduit de 0,5%.

Il est précisé en outre que l'application du taux de 0,5% susvisé n'exige pas l'obtention d'une attestation à cet effet.

❖ **Traitement fiscal des revenus accessoires perçus par une société établie dans les zones de développement régional**

Dans une prise de position (432) de l'année 2006, la DGELF a précisé que l'exonération d'IS pendant 10 ans prévue sur les sociétés établies dans les zones de développement régional se limite aux bénéfices provenant de l'exploitation et les gains exceptionnels liés à l'activité. A ce titre, la vente de déchets et ordures découlant de l'activité industrielle est considérée liée à l'activité de l'entreprise et, en conséquence, éligible aux avantages liés aux zones de développement régional.

Toutefois, les revenus provenant de l'activité de transport exercée par une société éligible aux avantages liés aux zones de développement régional ne peuvent bénéficier des avantages prévus pour lesdites zones étant donné que ladite activité figure dans la liste des activités exceptées du bénéfice des incitations du développement régional.

❖ **Éligibilité d'une société de fabrication d'éléments en béton pour la construction, aux avantages du développement régional**

Dans une prise de position (762) du 26 juin 2019, la DGI a précisé que l'activité de fabrication d'éléments en béton pour la construction n'est pas exclue du bénéfice des avantages fiscaux accordés aux bénéfices provenant des investissements réalisés dans les zones de développement régional conformément au décret gouvernemental n° 2017-389 du 9 mars 2017.

Etant précisé également que la "fabrication d'éléments en béton pour la construction" relève de la position tarifaire 23-61, secteur de l'industrie manufacturière et ce, conformément à la nomenclature d'activités tunisienne fixée par le décret gouvernemental n° 2017-390 du 9 mars 2017. Par conséquent, la société de fabrication d'éléments en béton pour la construction du cas d'espèce étant implantée dans une zone de développement régional et ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement, peut prétendre à l'octroi d'une attestation d'exonération de la retenue à la source.

❖ **Les professions libérales n'ont pas droit au bénéfice des avantages du développement régional**

Dans une prise de position (277 bis) du 21 juin 2019, la DGI a précisé que les professions libérales sont exclues du bénéfice des avantages fiscaux au titre du

développement régional et ce, conformément aux dispositions du décret gouvernemental n° 2017-389 du 9 mars 2017.

Par conséquent, l'entreprise de formation continue du cas précis, implantée dans une zone de développement régional à Gafsa, malgré son obtention d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement, elle demeure non éligible au bénéfice des avantages du développement régional

§ 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 investissements d'extension 2014 (8%)	-96 000
Déduction des bénéfices provenant des investissements d'extension 2015 (16%)	-192 000
Déduction des bénéfices provenant des investissements d'extension 2016 (24%)	-288 000
Déduction des bénéfices provenant des investissements d'extension 2017 (30%)	-360 000

Résultat fiscal imposable	264 000
Taux IS 10%	26 400
Minimum d'impôt $14\,000\,000 \times 0,1\% \times (1-78\%)$	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 automobile 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 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 revenu de capitaux mobiliers a fait l'objet d'une retenue à la source conformément à la réglementation en vigueur.

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 commissaire 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 majoré 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 a obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès de l'APII 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
Équipement	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 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 sont plus favorables.

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 enregistrée 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 pur 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 numéraire est éligible au 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 plafonds (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 provisions 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 a 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'élèvent 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 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
1 ^{er} 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 30 000,001 à 50 000 dinars	32%	6 400
Au-delà de 50 000 dinars	35%	110 460

Déduction Retenues à la source (salaire, intérêt, jetons)	-59 000
Déduction retenue 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 à 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, étudiant non boursier : 1 000 DT et 2^{ème} 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.

À 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 nulle (montant du réinvestissement supérieur au salaire imposable).

Section 6. Agriculture et pêche

§ 1. Champ d'application

Référence : 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

La loi de l'investissement définit les investissements dans le secteur de l'agriculture, de la pêche et de l'aquaculture en **deux catégories**⁸⁸ 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. ⁸⁹

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 des produits. Cette interprétation restrictive a été fortement critiquée par les professionnels.

La position de l'APIA n'est pas conforme avec celle de la DGELF. A ce titre, seules (i) 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 sont exclues des avantages fiscaux. **Selon la position de l'APIA, l'aquaculture bénéficie des avantages fiscaux accordés au secteur de l'agriculture et de la pêche.**⁹⁰

§ 2. Régime d'imposition des bénéfices et revenus

Référence : Articles 65 et 66, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

⁸⁸ La valeur du terrain pour les investissements agricoles et la valeur du bateau de pêche d'occasion ne sont pas pris en considération dans le classement des catégories. Les investissements d'extension ou de renouvellement, il doit être pris en compte la valeur cumulée des investissements approuvés antérieurs dont la période ne dépasse pas les 10 ans. (Cf. Manuel d'investissement APIA)

⁸⁹ 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 fixée dans l'**Annexe n° 3**.

⁹⁰ Manuel d'investissement de l'APIA, version n° 1 du 19 juin 2017, pages 8 et 9.

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 date d'entrée en activité effective, 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*)

§ 3. Réinvestissement financier

Référence : Article 73, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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. Droits d'enregistrement

Référence : Articles 23 §I et 74 §V, Code des droits d'enregistrement et de timbre

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.⁹¹

⁹¹ Le droit de la conservation foncière de 1% demeure exigible.

En outre bénéficient de l'enregistrement aux droits fixes de 25 dinars par page :

- Les contrats d'échange de propriétés foncières agricoles conclus dans le cadre du remembrement à l'amiable, sous réserve que la nouvelle parcelle ainsi constituée ne subisse aucune extraction ou lotissement ou changement d'affectation pendant les neuf années qui suivent la date du contrat ;
- Les contrats d'acquisition ou de location de terrains agricoles pour une durée égale à neuf ans ou plus lorsque les opérations envisagées ont pour but l'agrandissement des exploitations agricoles non viables en vue de leur assurer une unité économique à condition que l'exploitation soit assurée par l'acquéreur ou le locataire pendant les neuf années qui suivent la date du contrat ;
- Les contrats de mutation de propriété des terres agricoles destinées à la réalisation d'investissements dans le secteur agricole financés par un crédit foncier conformément à la loi de l'investissement

Le droit d'inscription foncière fixé à 1% est perçu à l'occasion de toute inscription sur le registre foncier relative à la constitution ou à la mutation de tout droit réel immobilier. Dans le cas où l'immeuble n'est pas immatriculé, un droit de 1% est dû au titre des immeubles non inscrits au registre foncier.

§ 5. Incitations financières

Référence : 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

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

Référence : 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.

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.

Dans une prise de position (4029) du 4 décembre 2019, la DGELF a précisé que la TCL due par une société avicole est déterminée sur la base de la superficie des locaux bâtis destinés à l'activité d'administration de la société et que, de ce fait, Les surfaces des fermes avicoles ne sont pas prises en compte pour la détermination de ladite TCL

❖ 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.

Cette position n'est pas conforme aux dispositions de l'article 23 du Code de l'IRPP et de l'IS, qui classe l'élevage des produits de la mer dans la catégorie des bénéfices d'exploitation de pêche, ainsi que les avantages énoncés dans le manuel d'investissement publié par l'APIA.

❖ Une société agricole ne peut pas adopter la date du 31 août de chaque année pour clôturer ses états financiers

Dans une prise de position (1995) du 24 décembre 2019, la DGI a rappelé qu'un exercice comptable s'étale sur 12 mois commençant le premier janvier de chaque année et se termine le 31 décembre de la même année. Toutefois, les normes comptables peuvent fixer une date différente, et ce en fonction des particularités de certaines activités.

Sur cette base, et dès lors qu'une norme comptable régissant les activités agricoles n'est pas encore publiée, la DGI a précisé que la société agricole du cas d'espèce ne peut pas adopter la date du 31 août de chaque année pour la clôture de son exercice comptable et l'élaboration de ses états financiers.

❖ **Suspension de la TVA au titre de l'acquisition d'équipements fabriqués localement ou importés n'ayant pas de similaires fabriqués localement**

Dans une prise de position (1908) du 16 décembre 2019, la DGI a rappelé que les opérations d'acquisition d'équipements fabriqués localement ou importés n'ayant pas de similaires fabriqués localement et qui sont nécessaires aux investissements dans le secteur agricole et de pêche, figurant sur les listes n° 3 et 4 annexées au décret gouvernemental n° 2017-419 du 10 avril 2017, bénéficient de la suspension de la TVA.

Sur cette base, la DGI a précisé que l'acquisition par une société agricole de production de plants, ayant obtenu une attestation de dépôt d'une déclaration d'investissement auprès de l'APIA, de conteneurs en plastique fabriqués localement, qui sont utilisés pour la culture des plants sous serre et relevant du numéro du tarif douanier 39269097998, bénéficie de la suspension de la TVA, dès lors que ces équipements figurent sur la liste numéro 4 annexée audit décret gouvernemental susvisé.

L'avantage de la suspension est accordé sur la base d'une attestation délivrée à cet effet. De même, l'entreprise bénéficiaire reste tenue de présenter ses factures définitives pour apurement desdites attestations après achèvement de l'opération d'acquisition.

❖ **Dispense de la retenue à la source au titre des montants supérieurs ou égaux à 1.000 dinars payés aux personnes physiques réalisant des revenus d'exploitations agricoles et de pêche**

Dans une prise de position (552) du 24 juin 2019, la DGI a rappelé que la retenue à la source au taux de 1,5% au titre des montants supérieurs ou égaux à 1.000 dinars TTC ne s'applique plus, depuis le 1^{er} janvier 2015, aux acquisitions faites auprès des personnes physiques qui réalisent les revenus mentionnés par l'article 23 du code de l'IRPP et de l'IS, à savoir, les revenus provenant des exploitations agricoles et de pêche.

Sur cette base, la DGI a précisé que les montants supérieurs ou égaux à 1.000 dinars payés au titre des acquisitions auprès des personnes physiques qui réalisent des revenus d'exploitations agricoles et de pêche, ne sont pas soumis à ladite retenue à la source susvisée, et ce au titre de l'année 2015 et des années ultérieures.

❖ **Document justifiant l'approvisionnement en bétail auprès d'agriculteurs**

Dans une prise de position (615) de 18 mars 2020, la DGELF a précisé que l'activité d'élevage de bétail n'est pas soumise à l'obligation de dépôt d'une déclaration d'existence.

Il reste entendu que l'approvisionnement en génisses auprès des agriculteurs peut être justifié par des quittances, ayant force probante et comportant obligatoirement les mentions suivantes :

- Date de l'opération,

- Nom, Prénom, adresse et numéro de CIN,
 - La quantité de génisses vendues ainsi que le prix de vente.
- ❖ **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 bénéficière 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 1^{er} 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 1^{er} 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% ou 0,5% 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. Ladite taxe n'est pas exigible au titre des ventes destinées à l'exportation.

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%, que ces opérations soient réalisées pour son propre compte ou pour le compte d'autrui.

VII- En matière de TCL : Dans une prise de position (176) du 20 janvier 2020, la DGELF a précisé que les sociétés d'entreposage frigorifique des fruits et légumes sont soumises à la TCL au taux de 0,2% du chiffre d'affaires brut.

❖ **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 décomptées 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.

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

$$\frac{\text{Bénéfice fiscal} \times \text{Chiffre d'affaires de l'activité industrielle}}{\text{Chiffre d'affaires global}}$$

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 champ 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 : seul le personnel affecté à l'activité industrielle est soumis au FOPROLOS de 1%. À défaut d'une comptabilité analytique, la contribution du FOPROLOS peut être déterminée 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 *

$$\frac{* \text{ Salaire brut du personnel commun} \times \text{Chiffre d'affaires de l'activité industrielle} \times 1\%}{\text{Chiffre d'affaires global}}$$

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%. À 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

$$\frac{* \text{ Salaire brut du personnel commun} \times \text{Chiffre d'affaires de l'activité industrielle} \times 1\%}{\text{Chiffre d'affaires global}}$$

Quote-part activité agricole

$$\frac{* \text{ Salaire brut du personnel commun} \times \text{Chiffre d'affaires de l'activité agricole} \times 2\%}{\text{Chiffre d'affaires global}}$$

❖ TVA applicable à certaines prestations dans le secteur agricole

Dans une prise de position (441) du 28 février 2020, la DGELF a précisé que les prestations de services agricoles réalisées par une société agricole à l'intérieur des unités agricoles au profit d'agriculteurs, relatives au labour et au sarclage de la terre ainsi qu'à la récolte des produits agricoles, bénéficient de l'exonération de la TVA.

De même, ne sont pas soumises à la TVA les opérations de conditionnement et d'emballage des produits agricoles en l'état.

Toutefois, demeurent soumis à la TVA au taux de 19% les services afférents au conditionnement et à l'emballage des produits agricoles transformés.

Etant précisé en outre que l'opération de mise de main-d'œuvre par la société à la disposition de l'agriculteur est soumise à la TVA au taux de 19%.

❖ Octroi de l'avantage de l'enregistrement au droit fixe aux actes de mutation de propriété de terres agricoles destinées à la réalisation des investissements au profit des jeunes agriculteurs

Dans la note commune 28 de l'année 2013, la DGELF a précisé que l'enregistrement au droit fixe de 25 dinars par page de chaque copie d'acte des actes de mutation de propriété de terres agricoles destinées à la réalisation des investissements agricoles financés par un crédit foncier agricole dans le cadre de l'article 36 du code d'incitation aux investissements nécessite :

- la mention dans le contrat d'acquisition que la terre sera réservée exclusivement à la réalisation d'un investissement agricole, et

- joindre audit contrat, lors de l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement, une attestation de dépôt de déclaration d'investissement délivrée par l'APIA comprenant la valeur de la terre objet de l'acquisition.

Etant précisé que l'absence de l'une des conditions indiquées ci-dessus entraîne l'enregistrement du contrat d'acquisition de la terre agricole au droit proportionnel de 5% avec possibilité de demander la restitution des droits d'enregistrement ultérieurement au plus tard trois ans à partir de la date de la déclaration de l'investissement.

§ 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
Équipement	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 réexporter ultérieurement.
- 30% de la capacité facturée 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 champ d'application de la TVA.

- Une **activité de service liée 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 investissements a été supprimé selon l'administration fiscale. Toutefois, et en raison de la présence de l'investissement dans une zone de développement régional (1^{er} groupe) et que ladite activité n'a pas été exclue 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, 1^{er} 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 chiffres d'affaires des différentes activités.

Section 7. Activités de soutien et de lutte contre la pollution

§ 1. Liste des activités de soutien

Référence : Décret gouvernemental n° 2019-937 du 16 octobre 2019, définition des opérations d'exportation et liste des activités de soutien

La liste des activités de soutien est fixée dans le décret gouvernemental n°2017-937:

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 médecine 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

Référence : Article 70, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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

Référence : 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

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. Bénéficiaire 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.

❖ **Les établissements d'enseignement privé ne peuvent pas clôturer leur exercice comptable à une date autre que le 31 décembre de chaque année**

Dans une prise de position (76 bis) du 27 janvier 2020, la DGI a rappelé qu'un exercice comptable s'étale sur 12 mois. Ledit exercice débute le 1er janvier d'une année donnée et se termine le 31 décembre de la même année. Toutefois, les normes comptables peuvent fixer une date différente et ce, en fonction des particularités de certaines activités.

Sur cette base, et étant donné qu'aucune norme comptable relative à l'activité d'enseignement n'est encore publiée, la DGI a précisé que l'école supérieure privée pour l'éducation, la recherche et la formation du cas d'espèce ne peut pas clôturer son exercice comptable au 31 août de chaque année.

❖ **Portée de l'avantage d'une déclaration d'investissement d'extension ou de renouvellement**

Dans une prise de position (336) du 9 février 2018, la DGELF considère qu'une entreprise du secteur des activités de soutien qui n'a pas déposé une déclaration d'investissement de création ne bénéficie de l'imposition réduite qu'au titre des investissements d'extension ou de renouvellement c'est-à-dire que le régime d'imposition réduite ne s'applique qu'aux bénéfices ou revenus correspondant à l'extension ou au renouvellement. Les bénéfices provenant de l'investissement de création initiale n'ayant pas fait l'objet d'une déclaration d'investissement sont passibles de l'IS au taux de 25%.

§ 5. Exemples d'illustration

La société **InFirst Health** est une clinique pluridisciplinaire 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 millions de dinars TTC dont des revenus exceptionnels détaillés comme suit :

- des produits liés à des apurements 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'APII.

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 - 300 000 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	40 000
CSS 1% ***	4 000	200	4 200

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

** 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%.

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.

Section 8. Jeunes promoteurs diplômés

§ 1. Réinvestissement financier

Référence : Article 76, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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'APII 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 9. Secteurs innovants

Référence : Article 74, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

§ 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**.

§ 2. Exemples d'illustration

Partie 1 : Monsieur Ali est célibataire diplômé de l'école des ingénieurs de Sfax en génie électromécanique et travaille dans une société multinationale « AirPlane » dans le secteur aéronautique, moyennant un salaire mensuel brut de 10 000 Dinars.

Suite à la pandémie du coronavirus COVID-19 et la baisse importante des commandes à l'échelle internationale, la société « AirPlane » a décidé de licencier une partie de son personnel pour des raisons économiques avec l'accord de la Commission de Contrôle du licenciement (CCL).

Dans le cadre du plan de licenciement approuvé, Monsieur Ali a reçu auprès de la société « AirPlane » une gratification de fin de service de 7 mois de salaire

Il a perçu en outre son salaire au titre des mois de janvier à avril 2020 (4 mois).

Les intérêts et les commissions relatifs à l'année 2020 au titre des prêts relatifs à l'acquisition d'une seule habitation dont le coût d'acquisition ne dépasse pas 200 000 dinars HT totalisent 6 984 dinars.

Question 1 : Calculer la retenue à la source sur les montants servis par la société « AirPlane » sachant que la paie est liquidée sur une base de 12 mensualités ?

Fiche de calcul des impôts annuels	Montant
Salaires annuels bruts (10 000 DT x 12)	120 000
CNSS 9,18%	-11 016
Salaires imposables annuels	108 984
Abattement frais professionnel 10% (plafond 2 000 DT)	-2 000
Déduction des intérêts sur crédit logement	-6 984
Assiette d'impôt	100 000
IRPP (selon le barème)	30 600
CSS 1%	1 000

Fiche de paie mensuelle	Montant
Salaire brut	10 000
CNSS 9,18%	-918
Salaire imposable	9 082
IRPP (30 600 DT / 12)	2 550
CSS 1% (1 000 DT / 12)	83
Salaire net	6 449

Gratification de fin de service	Montant
Indemnité brute cotisable (3 mois)	30 000
Indemnité brute non cotisable (4 mois)	40 000
Total indemnité brute	70 000
CNSS 9,18% (30 000 DT x 9,18%)	-2 754
Indemnité exonérée d'impôt	67 246

Conformément aux dispositions de l'article 1^{er} du décret n° 2003-1098 du 19 mai 2003, est exclus de l'assiette de cotisation au titre des régimes de sécurité sociale la gratification de fin de service pour ce qui dépasse le montant de l'indemnisation prévue par le code du travail et à condition de l'approbation de l'inspection du travail ou de la commission de contrôle des licenciements.⁹²

Conformément aux dispositions de l'article 38 du Code de l'IRPP & IS, la gratification de fin de service dans les limites fixées dans le cadre de la législation régissant le travail ou dans les limites des montants fixés dans le cadre des opérations de licenciement de salariés pour des raisons économiques et approuvées par la commission de contrôle des licenciements ou par l'inspection du travail n'est pas soumise à l'impôt.

Les revenus accordés par la société « AirPlane » sont détaillés comme suit :

Salaire imposable (4 mois)	36 328
Gratification de fin de service exonérée	67 246
Total revenus fiscal	103 574
Retenue à la source IRPP	10 200
Retenue à la source CSS	332
Total retenues à la source	10 532

⁹² Conformément aux dispositions de l'article 22 du Code de travail, tout travailleur lié par un contrat à durée indéterminée, licencié après l'expiration de la période d'essai, bénéficie, sauf le cas de faute grave, d'une gratification de fin de service qui ne peut excéder le salaire de trois mois quelle que soit la durée du service effectif, sauf dispositions plus favorables prévues par la loi ou par les conventions collectives ou particulières.

Partie 2 : Fort de ses connaissances métiers, Monsieur Ali décide de constituer courant la même année une société anonyme dans la conception et la fabrication des robots industriels dénommée « InFirst Robotics », un projet innovant permettant le développement de la technologie des IOT (Internet des objets). Le projet d'investissement a été approuvé par le ministre chargé des finances comme innovant permettant le développement de la technologie.

La société « InFirst Robotics » a fait l'objet d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès de l'APII avec un capital de 200 000 dinars à libérer de la moitié lors de la souscription. La participation de Monsieur Ali s'élève à 40%.

Monsieur Ali a été nommé le gérant statutaire de la société « InFirst Robotics » et il perçoit une rémunération mensuelle brute de 6 000 dinars à partir du mois d'octobre 2020. Il est déclaré à la CNSS sous le régime indépendant ; la cotisation payée par Monsieur Ali au titre du dernier trimestre 2020 s'élève à 680 dinars.

Question 2 : Calculer la rémunération nette de Monsieur Ali ?

La participation de Monsieur Ali dans la souscription au capital initial de la société « InFirst Robotics » ouvre droit à la déduction des revenus réinvestis sous réserve du minimum d'impôt fixé.

Fiche de calcul des impôts annuels	Montant
Salaires annuels bruts (6 000 DT x 12)	72 000
CNSS 9,18% (régime indépendant)	0
Salaires imposables annuels	72 000
Abattement frais professionnel 10% (plafond 2 000 DT)	-2 000
Déduction des intérêts sur crédit logement	-6 984
Déduction réinvestissement financier « InFirst Robotics » 1/2	-40 000
Assiette d'impôt	23 016
IRPP (selon le barème)	4 744
CSS 1%	230
Base du minimum d'impôt	63 016
IRPP	17 656
Minimum d'impôt IRPP (63 016 x 45%)	7 945
Fiche de paie mensuelle	Montant
Salaire brut	6 000
Salaire imposable	6 000
IRPP (7 945 DT / 12)	662
CSS 1%	19
Salaire net	5 319

Les revenus accordés par la société « InFirst Robotics » sont détaillés comme suit :

Salaire imposable (3 mois)	18 000
Retenue à la source IRPP	1 986
Retenue à la source CSS	57

Question 3 : Calculer d'impôt à l'impôt à payer par Monsieur Ali au titre de l'année 2020.

La déclaration de Monsieur Ali de l'année 2020 est liquidée comme suit :

Rubrique « Traitements et salaires »	52 328
Salaire imposable (36 328 + 18 000)	54 328
Abattement frais professionnel	- 2 000
Déduction commune	-7 664
Intérêts sur crédits logement	-6 984
CNSS régime indépendant	-680
Revenus fiscal	44 664
Déduction réinvestissement InFirst Robotics	-40 000
Revenus fiscal imposable	4 664
IRPP selon le barème	0
Base du minimum d'impôt	44 664
Minimum d'impôt (11 392 x 45%)	5 127
Liquidation de l'impôt (IRPP)	
IRPP 2020	5 127
Déduction RS sur salaires	-12 186
Crédit d'IR à reporter	-7 059
Catégorie « Revenus exonérés »	67 246
Gratification de fin de service (67 246 DT)	
Liquidation de la CSS	
Base de la contribution	4 664
CSS 1%	47
RS CSS	-389
Crédit CSS à reporter	-342

Section 10. Encouragement de la transmission des entreprises en difficultés économiques

§ 1. Plus-value provenant de la cession

Référence : Article 11 bis, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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.

§ 2. Réinvestissement financier

Référence : Articles 39 quarter et 48 quarter, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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.

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,
- 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,
- 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.

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

§ 3. Régime d'imposition des bénéfices et revenus

Référence : Article 71, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

Nonobstant le minimum d'impôt prévu par la loi 89-114 du 30 décembre 1989, les entreprises en difficultés économiques transmises dans le cadre du règlement judiciaire 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 quatre premières années **à partir de la date de la transmission** 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 déductions est subordonné 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.
- 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.

La déduction est accordée sur décision du Ministre des Finances ou toute personne déléguée par le Ministre des Finances à cet effet.

§ 4. Droit d'enregistrement

Référence : Article 23, point 23 ter, Code des droits d'enregistrement et timbre

La transmission des biens dans le cadre de la transmission des entreprises en difficultés économiques prévue par la loi n°2016-36 du 29 avril 2016 relative aux procédures collectives bénéficie du droit fixe d'enregistrement de 150 dinars.

En cas d'arrêt de l'exploitation avant l'expiration de trois années à compter du premier janvier de l'année qui suit l'année de la transmission, l'entreprise est tenue de payer le droit applicable aux ventes majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur. Ces dispositions ne s'appliquent pas en cas d'arrêt de l'exploitation pour des raisons qui ne sont pas imputables à l'entreprise fixées par le décret n°2007-1266 du 21 mai 2007.

§ 5. 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 dégrèvements financiers, 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 maîtrise 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.

❖ **Enregistrement d'un contrat conclu en exécution d'un jugement portant transmission d'une entreprise dans le cadre du règlement judiciaire**

Dans une prise de position (4034) du 4 décembre 2019, la DGELF a rappelé que les actes de transmission de biens dans le cadre de la transmission des entreprises en difficultés économiques bénéficient du droit fixe d'enregistrement fixé à 150 dinars par acte.

Le bénéfice de l'avantage de l'enregistrement au droit fixe susvisé exige :

- que la cession intervienne dans le cadre du règlement judiciaire prévu par la loi n° 95-34 du 17 avril 1995 telle qu'abrogée et remplacée par la loi n° 2016-36 relative aux procédures collectives,
- la poursuite, par le cessionnaire, de l'exploitation de l'entreprise qui lui est transmise pour une durée ne pouvant être inférieure à 3 années à compter de l'année qui suit l'année de la transmission.

Sur cette base, la DGELF a précisé pour le cas d'espèce qu'un contrat conclu en exécution d'un jugement du tribunal de première instance portant transmission d'une société dans le cadre du règlement judiciaire bénéficie de l'enregistrement au droit fixe de 150 dinars.

Section 11. Location des terres agricoles réservées aux grandes cultures

§ 1. Régime d'imposition des bénéficiaires et revenus

Référence : Articles 38 et 48 quinquies, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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. Droits d'enregistrement

Référence : Article 25, Code des droits d'enregistrement et de timbre

La location des terres agricoles pour une période minimale de trois ans à condition que le locataire s'engage dans le contrat de location à les réserver aux grandes cultures est exonérée des droits d'enregistrement.

§ 3. 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.

A défaut de présentation d'une attestation de non retenue à la source, l'administration fiscale a précisé qu'une société agricole spécialisée dans les grandes cultures par l'exploitation de terres agricoles louées, est tenue d'opérer une retenue à la source au taux de 15% au titre des montants payés au propriétaire en contrepartie de la location des terres qu'elle exploite dans le cadre de l'exercice de son activité (Prise de position DGI n° 653 du 23 mai 2019).

Section 12. Compte épargne en actions

Référence : Article 39 §VIII, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

§ 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**.

§ 2. Conditions

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.

Les sommes disposées dans les « comptes épargne en actions » sont affectées :

- dans la limite de 80% au moins, à l'acquisition de titres de capital de sociétés admises à la cote de la Bourse et pour le reliquat à l'acquisition de bons du trésor assimilables. Cette obligation est réputée satisfaite, si le montant non utilisé dans ces conditions ne dépasse pas 100 dinars ;
- ou à l'acquisition d'actions ou de parts d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières utilisant leurs actifs dans les mêmes conditions sus-mentionnées. Cette obligation est réputée satisfaite, si le montant non utilisé dans les conditions précitées ne dépasse pas 2% des actifs.

Les valeurs mobilières acquises selon ces modalités peuvent être cédées à condition que la part du produit de la vente correspondant aux sommes ayant servi à la détermination de la déduction, soit déposée de nouveau dans le même compte. Cette part du produit de la vente est soumise aux mêmes conditions d'affectation prévues ci-dessus.

Toutefois, le titulaire du compte peut durant la période de blocage, disposer librement des produits générés par le compte sous forme de dividendes, d'intérêt provenant des bons du trésor assimilables, de droits rattachés aux actions, de plus-values réalisées lors des cessions ainsi que tout autre produit pouvant être dégagé par le compte.

Toute somme versée dans un compte épargne en actions doit être utilisée dans un délai ne dépassant pas 90 jours de bourse à compter du jour de bourse suivant la date de son dépôt. Toutefois, les sommes non utilisées, à l'issue de la période de 30

jours de bourses à partir de la date de leur dépôt en compte, doivent être placées temporairement dans l'acquisition d'actions ou parts d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières durant la période restante.

§ 3. Déchéance

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.⁹³

La liste des événements imprévisibles permettant le retrait des sommes déposées dans les comptes épargne en actions sans paiement des pénalités de retard est fixée comme suit :

- cas de maladies ou d'accidents provoquant un préjudice corporel définitif ou provisoire pour une période au moins égale à 2 mois, pour le titulaire du compte, son conjoint ou l'un de ses enfants à charge. Le préjudice corporel est justifié par une attestation délivrée par un médecin exerçant à plein temps dans la santé publique.
- Arrêt de travail définitif ou provisoire pour des raisons économiques ou techniques ou suite à la cessation de l'activité de l'entreprise employeur pour une période égale au moins à 2 mois sans bénéfice de salaire. L'arrêt de travail ou la cessation de l'activité de l'entreprise est justifié par une attestation délivrée par les services compétents du ministère des affaires sociales.
- décès du titulaire du compte.

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.

La banque ou l'intermédiaire en bourse auprès duquel le compte est ouvert ne peut permettre au titulaire du compte, durant toute la période de blocage, de retirer, partiellement ou totalement, les sommes ayant servi à la détermination de la déduction ou les titres déposés dans le compte que sur présentation d'une attestation justifiant le paiement de l'impôt dû et des pénalités y afférentes délivrées par les services du contrôle fiscal.

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.

⁹³ 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.

§ 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.

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. Elles 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

2- Minimum d'impôt dû sur le revenu global net soit 64 000 dinars

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 compte 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

Étant 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.

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

Ainsi la retenue à la source effectuée au titre de l'année 2003 est égale à : $(383 \text{ dinars} \times 5) + (22 \text{ dinars} \times 7) = 2\,070 \text{ dinars}$

Section 13. Compte épargne pour l'investissement

Référence : Article 39 bis, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

§ 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 montants déposés dans des comptes épargne pour l'investissement ouverts auprès de la Caisse d'Épargne 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.

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.

§ 2. Conditions

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.

L'établissement dépositaire des fonds permet au titulaire du « compte épargne pour l'investissement » le retrait partiel ou total des montants déposés dans son compte en vue de la réalisation de projets éligibles aux avantages fiscaux après la présentation

d'une attestation délivrée par les services de contrôle fiscal sur la base d'un reçu de dépôt de déclaration auprès de services concernés par le secteur d'activité du projet à réaliser ou de tout document qui prouve le respect des procédures en vigueur pour les autres activités (cahier de charges ...).

§ 3. Déchéance

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'événements imprévisibles tels que définis par la réglementation en vigueur.

L'établissement dépositaire des fonds ne peut permettre au titulaire du « compte épargne pour l'investissement » le retrait partiel ou total des sommes déposées dans ledit compte pour des fins autres que pour lesquelles le compte est ouvert, sauf après présentation d'une attestation délivrée par les services du contrôle fiscal prouvant la régularisation de sa situation fiscale.

L'emploi des montants déposés dans les comptes épargne pour l'investissement pour la réalisation de projets ou pour la souscription au capital d'entreprises n'ouvre pas droit à la déduction prévue par la législation fiscale au titre du réinvestissement des revenus.

Les conditions d'ouverture et de fonctionnement des comptes épargne pour l'investissement, les modalités de leur gestion, ainsi que la période de l'épargne, sont fixées par arrêté du ministre des finances du 24 avril 2003 fixant les conditions d'ouverture et de fonctionnement des comptes épargne pour l'investissement, ainsi que les modalités de leur gestion et la période de l'épargne.

§ 4. 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 montants. 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 14. Contrats d'assurance-vie et aux contrats de capitalisation

Référence : Note commune 22/2014

§ 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 entraîne le paiement de l'impôt non acquitté majoré des pénalités de retard exigibles. La remise en cause des avantages fiscaux en question a lieu aussi bien au niveau de l'assuré qu'au niveau de l'employeur souscripteur.⁹⁴

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'événements imprévisibles.
- b. les avantages fiscaux ne sont pas remis en cause dans le cas où la valeur de la provision mathématique constituée est transférée à une autre entreprise d'assurance, et ce, sous réserves du respect de la condition relative à la période de 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.

⁹⁴ 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.

§ 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 15. Sociétés d'investissement à capital risque et fonds communs de placement à risque

Référence : Article 77, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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 desdites 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 risque⁹⁵, 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.

⁹⁵ Autre que celui provenant de sources de financement étrangères ou de ressources du budget de l'État.

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 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 **délaï 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 bénéficiaire 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. Mesures conjoncturelles

Référence : Article 15, loi 2019-47 du 29 mai 2019 relative à l'amélioration du climat de l'investissement

Les SICAR et les sociétés de gestion des FCPR, peuvent employer le capital libéré et les montants mis à leur disposition sous forme de fonds à capital risque et des parts de fonds communs de placement à risque libérés pour l'acquisition ou la souscription des actions ou parts dans le capital d'une entreprise transmise d'une manière volontaire suite au décès ou à l'incapacité de gestion ou de retraite ou de sa restructuration, et ce, nonobstant les entreprises qui ouvrent droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement.

Les revenus et bénéfices souscrits bénéficient de la déduction totale des bénéfices et revenus réinvestis, et selon les conditions requises par les dispositions précitées, et ce, **jusqu'au 31 décembre 2022**.

❖ **Entreprises qui ouvrent droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement**

Sont exceptées les entreprises exerçant dans le secteur bancaire et financier et le secteur des hydrocarbures et des mines.

Ainsi, les montants employés par lesdites sociétés d'investissement et lesdits fonds dans l'acquisition ou la souscription des actions ou des parts dans le capital des entreprises transmises d'une manière volontaire suite au décès ou à l'incapacité de gestion ou à la retraite ou dans le capital des entreprises objet de restructuration, **sont déductibles** du résultat soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au niveau des investisseurs, et ce, nonobstant la nature de l'activité et le lieu d'implantation des entreprises objet de transmission ou de restructuration, même s'il s'agit d'entreprises autres que celles qui ouvrent droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement à l'instar des entreprises implantées en dehors des zones de développement régional ou des entreprises exerçant dans le secteur du commerce et de la consommation sur place.

Il est à préciser que les SICAR et les FCPR demeurent, dans tous les cas, tenus de respecter les champs et les limites d'intervention prévus par la loi n° 88-92 du 2 août 1988 relative aux sociétés d'investissement et par le code des organismes de placement collectif et notamment l'intervention dans des sociétés établies en Tunisie et non cotées, à l'exception de celles exerçant dans le secteur immobilier relatif à l'habitat.

❖ **Modalités de déduction des revenus et des bénéfices réinvestis**

Dans la note commune 19 de l'année 2020, l'administration fiscale a précisé que les revenus et les bénéfices employés par les SICAR ou par les FCPR dans le capital des entreprises transmises d'une manière volontaire suite au décès ou à l'incapacité de gestion ou à la retraite ou des entreprises objet de restructuration, bénéficient des avantages fiscaux au titre du réinvestissement soit lors de l'emploi effectif des montants ou au préalable sur la base de l'engagement de l'emploi.

a. Déduction lors de l'emploi effectif : La déduction des revenus et des bénéfices réinvestis a lieu dans la limite des montants effectivement employés sur la base d'une attestation justifiant l'emploi effectif, et ce, comme suit :

- totalement et nonobstant le minimum d'impôt en cas d'emploi dans le cadre des opérations de transmission ou de restructuration des entreprises réalisant des investissements dans les zones de développement régional ou exerçant dans le secteur de l'agriculture et de la pêche,
- totalement et sous réserve du minimum d'impôt en cas d'emploi dans le cadre des opérations de transmission ou de restructuration dans les autres entreprises nonobstant leur secteur d'activité et leur lieu d'implantation, et ce, sous réserve des exceptions susvisées.

b. Déduction sur la base de l'engagement d'emploi : la déduction des revenus ou des bénéfices réinvestis a lieu au préalable sur la base de l'engagement d'emploi des montants, et ce, comme suit :

- totalement et nonobstant le minimum d'impôt en cas d'engagement d'emploi de 75% au moins des montants disponibles dans le cadre des opérations de transmission ou de restructuration des entreprises réalisant des investissements dans les zones de développement régional ou exerçant dans le secteur de l'agriculture et de la pêche,
- totalement et sous réserve du minimum d'impôt en cas d'engagement d'emploi de 65% au moins des montants disponibles dans le cadre des opérations de transmission ou de restructuration des autres entreprises nonobstant leur secteur d'activité et leur lieu d'implantation, et ce, sous réserve des exceptions susvisées.

Il est à noter que les montants employés conformément aux dispositions précitées n'ouvrent pas droit au bénéfice de l'exonération de la plus-value provenant de la cession ou de la rétrocession des titres souscrits ou acquis dans le capital des entreprises objet d'opérations de transmission ou de restructuration. En effet, ladite plus-value reste soumise à l'impôt conformément à la législation fiscale en vigueur.

❖ Conditions de déduction des revenus et des bénéfices réinvestis

Pour bénéficier de la déduction susvisée, les conditions requises pour les opérations de réinvestissement dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises qui ouvrent droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement via les SICAR et les FCPR restent exigées pour les opérations de réinvestissement au capital des entreprises transmises d'une manière volontaire suite au décès ou à l'incapacité de gestion ou à la retraite et des entreprises objet de restructuration.

Toutefois, et étant donné que les interventions desdites sociétés d'investissement et desdits fonds dans le capital des entreprises objet de transmission d'une manière volontaire suite au décès ou à l'incapacité de gestion ou à la retraite et des entreprises objet de restructuration ne sont pas considérées effectuées dans le cadre d'opérations d'investissement au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement, la condition relative à l'obtention d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur n'est pas exigée dans ces cas.

Aussi, et contrairement aux opérations de restructuration qui doivent avoir lieu par une augmentation de capital, le législateur n'a pas prévu l'augmentation de capital pour les opérations de transmission des entreprises d'une manière volontaire suite au décès ou à l'incapacité de gestion ou à la retraite, de ce fait, le réinvestissement au capital des entreprises objet de transmission ne nécessite pas l'augmentation du capital.

❖ Clarification de la notion de programme de restructuration

Est considérée restructuration, toute augmentation du capital de l'entreprise objet de l'investissement dans le cadre d'un programme de restructuration.

Est considéré un programme de restructuration, toute opération financière qui permet à l'entreprise de rétablir son équilibre financier et d'assurer le développement de son activité afin d'honorer ses engagements. Le programme comprend :

- Une étude du diagnostic financier et économique réalisée par un expert indépendant, le diagnostic est approuvé par le conseil d'administration de l'entreprise bénéficiaire,
- La restructuration du capital des entreprises bénéficiaires et le renforcement de leurs fonds propres,
- Le rééchelonnement des crédits accordés par les banques et prévus dans le cadre de l'étude du diagnostic financier et économique,
- La possibilité d'octroyer des crédits pour financer la réalisation des investissements dans le cadre du programme de restructuration financière.

§ 7. 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.

❖ Conditions de bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement direct des bénéfices ou par recours aux SICAR et aux FCPR

Dans une prise de position (1796) du 21 mai 2019, la DGELF a rappelé que la liste des entreprises donnant droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement, qu'il soit direct ou par l'intermédiaire des SICAR ou des FCPR, se présente comme suit :

- les entreprises qui réalisent des investissements dans les zones de développement régional,
- les entreprises qui réalisent des investissements dans le secteur de l'agriculture et de la pêche,
- les entreprises qui réalisent des investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise ainsi que l'innovation dans tous les secteurs économiques 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 télécommunications,

- les 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 assurent personnellement et en permanence la responsabilité de la gestion du projet.

Sur ce, la DGELF a précisé que la centrale laitière du cas particulier ne bénéficie pas des avantages fiscaux au titre du réinvestissement pour les motifs ci-après :

- ladite centrale laitière est implantée en dehors des zones de développement régional,
- son activité ne correspond à aucune des activités énumérées ci-dessus donnant droit au bénéfice de l'avantage au titre du réinvestissement.

❖ **Avantages fiscaux au titre du réinvestissement dans le cadre de la loi n° 2019-47 relative à l'amélioration du climat de l'investissement**

Dans une prise de position (288) du 6 février 2020, la DGELF a précisé que les interventions des SICAR et les sociétés de gestion des FCPR dans le cadre d'opérations de restructuration conformément aux dispositions de l'article 15 de la loi n° 2019-47 donnent droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement et ce, au cas où les conditions requises sont remplies. Toutefois, s'agissant pour le cas précis d'une opération d'augmentation du capital des entreprises dans le cadre d'un programme de restructuration sans qu'elle ne soit accompagnée d'opérations d'investissement au sens de la législation en vigueur, la condition de réalisation des opérations d'investissement n'est pas exigée.

Par conséquent, les interventions des SICAR et des FCPR dans le capital d'une société industrielle implantée dans une zone de développement régional dans l'objectif de sa restructuration donnent droit au bénéfice des dispositions de l'article 15 susvisé et ce, sans besoin de présenter une attestation de dépôt de déclaration d'investissement à cet effet et à condition de remplir toutes les autres conditions requises.

❖ **Sort des montants disponibles auprès des sociétés et des fonds d'investissement en question avant la date d'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi relative à l'amélioration du climat de l'investissement**

Dans la note commune 19 de l'année 2020, l'administration fiscale a précisé que les montants disponibles auprès des SICAR et des FCPR avant la date d'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi relative à l'amélioration du climat de l'investissement et non encore utilisés au capital des entreprises ouvrant droit au bénéfice des avantages fiscaux avant cette date, peuvent être utilisés dans le capital des entreprises objet de transmission ou de restructuration conformément aux dispositions dudit article 15.

Dans ce cas, les SICAR et les gestionnaires des FCPR sont tenus de délivrer aux investisseurs, une nouvelle attestation de dépôt des montants ou de libération des fonds, ainsi qu'un nouvel engagement d'emploi de ces montants dans les entreprises ouvrant droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement conformément aux dispositions de l'article 15 de la loi relative à l'amélioration du climat de l'investissement en remplacement de l'attestation et de l'engagement délivrés conformément à la législation en vigueur avant l'entrée en vigueur de ladite loi.

§ 8. 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 :
 - o Hypothèse 1 : 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.

- o Hypothèse 2 : Les résultats 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 :
 - o 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.
 - o Hypothèse 2 : La cession a lieu après 5 ans de détention (à partir de 2024) La plus-value est, dans ce cas, déductible pour la détermination du résultat imposable de l'exercice de la cession dans la limite de 50% de son montant soit 39 000 Dinars.

Section 16. Fonds d'amorçage

§ 1. Réinvestissement financier

Référence : Articles 39 ter et 48 §VII duovicies, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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.

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

Référence : Articles 11 et 38, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

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.

§ 3. 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 17. Doctrines administratives relatives au dégrèvement financier

§ 1. Doctrines administratives

❖ La régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale

Cette condition est concrétisée par la présentation par l'entreprise concernée d'une attestation de paiement ou d'une attestation de règlement de litige délivrée par la caisse de sécurité sociale concernée depuis moins d'un mois à la date de dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt.⁹⁶

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.⁹⁷

❖ La tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises pour les personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale (BIC) ou une profession non commerciale (BNC)

Ainsi, ne sont pas concernés par cette condition les salariés, les agriculteurs et les personnes réalisant des revenus fonciers, des revenus de valeurs mobilières, des revenus de source étrangère. Toutefois, l'administration fiscale stipule que les personnes exerçant une profession commerciale ou non commerciale ne tenant pas une comptabilité selon le régime réel et réalisant accessoirement des revenus agricoles, fonciers, de valeurs mobilières, de capitaux mobiliers ou des revenus de source étrangère, ne peuvent pas prétendre au bénéfice du dégrèvement fiscal.⁹⁸

Pour une personne exerçant une activité non commerciale, la tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises ne suffit pas pour bénéficier du droit au dégrèvement financier. Le professionnel libéral doit, outre la tenue d'une comptabilité régulière, être soumis à l'IR selon le régime réel.⁹⁹

En outre, les revenus portant sur des plus-values mobilière ou immobilière non rattachés à un actif professionnel n'ouvrent pas droit aux dégrèvements financiers car ils sont liquidés séparément selon un modèle établi par l'administration fiscale.

❖ 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,

Le dégrèvement fiscal ne couvre que les sommes effectivement libérées et les souscripteurs peuvent bénéficier du même avantage au titre des sommes à libérer

⁹⁶ Note commune 19/2017.

⁹⁷ Prise de position DGELF n° 611 du 6 mars 2018.

⁹⁸ Note commune 13/1996 (A noter que ladite note a été annulée par la note commune 7/2015 sans prévoir de mesures contraires).

⁹⁹ Prise de position DGELF n° 198 du 25 février 2000.

ultérieurement, tel que la libération fractionnée sur 5 ans des montants souscrits au capital des sociétés anonymes.¹⁰⁰

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.¹⁰¹

Il y a lieu de préciser que la déduction doit porter sur la totalité du montant libéré au titre du dégrèvement financier. 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.¹⁰²

❖ **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**

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.¹⁰³

L'apport d'actions ayant donné lieu au bénéfice d'avantages fiscaux au titre du dégrèvement financier au capital d'une société holding qui s'engage à s'introduire en bourse, au cours de la période de non cessibilité entraîne déchéance desdits avantages fiscaux et, par là même, la personne qui en a bénéficié est tenue de reverser l'impôt dégrèvé ainsi que les pénalités exigibles conformément à la législation en vigueur.¹⁰⁴

❖ **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.

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.**¹⁰⁵

La réserve concernée par l'inscription dans un compte de réserve spécial d'investissement est constituée exclusivement du résultat comptable. En cas de libération du capital souscrit lors d'une opération de réinvestissement sur des étapes, le montant total souscrit devra être affecté, dans la limite du bénéfice comptable,

¹⁰⁰ Note commune 13/1996 (A noter que ladite note a été annulée par la note commune 7/2015 sans prévoir de mesures contraires).

¹⁰¹ Prise de position DGELF n° 788 du 26 mars 2018.

¹⁰² Prise de position DGELF n° 1407 du 1^{er} octobre 1999.

¹⁰³ Note commune 7/2015

¹⁰⁴ Prise de position DGELF n° 660 du 12 mai 2014.

¹⁰⁵ Note commune 7/2015.

dans ledit compte de réserve spéciale d'investissement. La déduction étant limitée aux montants libérés effectivement.¹⁰⁶

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. L'administration fiscale 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.¹⁰⁷

Le bénéfice des avantages fiscaux au titre des revenus réinvestis par les personnes physiques réalisant des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices des professions non commerciales n'est pas subordonné à l'inscription des titres objet du réinvestissement aux actifs professionnels. En revanche, le bénéfice de tels avantages implique la satisfaction des conditions requises dont notamment l'affectation des bénéfices réinvestis dans un compte de réserve spécial d'investissement non distribuable avant la cession des titres et la non cession des titres avant l'expiration des deux années qui suivent l'année de la libération du capital souscrit.¹⁰⁸

- ❖ **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**

Les avantages fiscaux ne sont pas octroyés aux opérations de réinvestissement objet de conventions permettant au souscripteur de restituer ses participations au promoteur du projet sur la base d'une plus-value fixée à l'avance par la convention, ou prévoyant des garanties hors projet telle que la présentation par le promoteur du projet d'une hypothèque sur des biens personnels au profit du souscripteur.¹⁰⁹

- ❖ **Le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur**

Le dégrèvement financier est accordé abstraction faite que la société procède à la déclaration du capital global lors du dépôt de la déclaration initiale d'investissement ou qu'elle dépose des déclarations successives à l'occasion de chaque augmentation de capital dès lors que les conditions légales du dégrèvement financier sont réunies.¹¹⁰

La souscription à une augmentation de capital destinée à reconstituer les fonds propres, résorber les pertes et réduire les dettes ne donne pas droit au dégrèvement financier¹¹¹. Également, ne sont pas considérées opérations d'extension ou de renouvellement, les opérations qui n'entraînent pas une augmentation de la capacité productive, technologique ou de la compétitivité de l'entreprise concernée telle que

¹⁰⁶ Prise de position DGELF n° 1392 du 14 septembre 2012.

¹⁰⁷ Prise de position DGELF n° 1387 du 15 juillet 2015.

¹⁰⁸ Prise de position DGELF n° 1503 du 1er octobre 2012.

¹⁰⁹ Note commune 11/2010.

¹¹⁰ Prise de position DGAFF n° 1830 du 27 décembre 1999.

¹¹¹ Prise de position DGELF n° 66 du 14 avril 2008.

la construction ou l'acquisition de dépôts de stockage ou d'un siège social de l'entreprise.¹¹²

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.

❖ **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 9 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.

Le financement d'actif 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.¹¹³

❖ **L'émission de nouvelles actions ou parts sociales**

Seules les souscriptions dans les sociétés soumises à l'IS selon le régime de droit commun (SA, SCA, SARL, SUARL) ouvrent droit au dégrèvement financier, ce qui exclut les réinvestissements effectués dans le capital des sociétés de personnes.¹¹⁴

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.¹¹⁵

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 limitée à la valeur nominale des titres.¹¹⁶

D'après l'administration fiscale, les apports en nature sont exclus de l'avantage, seuls les apports en numéraire bénéficient des avantages du dégrèvement financier.¹¹⁷ Cette position a été rejetée par le tribunal administratif vu que la loi n'a pas exclu une forme particulière d'apport.¹¹⁸

¹¹² Note commune 24/2017.

¹¹³ Note commune 7/2015.

¹¹⁴ Prise de position DGELF n° 2180 du 10 décembre 2003.

¹¹⁵ Prise de position DGELF n° 218 du 22 février 2006.

¹¹⁶ Prise de position DGELF n° 1045 du 26 mai 2015.

¹¹⁷ Prise de position DGELF n° 1009 du 16 juillet 2004.

¹¹⁸ Tribunal administratif, Affaire en date du 12 avril 2010.

❖ **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.**

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'équivalent du dégrèvement fiscal initialement accordé à ces souscripteurs, majoré des pénalités de retard.¹¹⁹

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 1^{er} janvier de l'année qui suit la dernière opération de libération du capital souscrit.¹²⁰

La réduction du capital dans la limite des sommes souscrites et non encore libérées n'entraîne pas la remise en cause de l'avantage fiscal dont ont bénéficié les souscripteurs au titre de la libération des sommes souscrites.¹²¹

La réduction de capital pour annulation de titres rachetés en vue de mettre fin à une participation croisée dans le cadre de l'article 41 de la loi de finance 2005 n'entraîne pas la déchéance du dégrèvement fiscal.¹²²

La réduction du capital par une société suite à l'absorption d'une autre société dans laquelle elle détenait des participations à concurrence desdites participations n'entraîne pas déchéance des avantages fiscaux accordés au titre du réinvestissement du fait que la réduction du capital ait été dictée par l'interdiction pour une société de détenir ses propres titres.¹²³

❖ **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.

¹¹⁹ Note commune 13/1996 (A noter que ladite note a été annulée par la note commune 7/2015 sans prévoir de mesures contraires).

¹²⁰ Note commune 7/2015.

¹²¹ Note commune 1/2005. (A noter que ladite note a été annulée par la note commune 7/2015 sans prévoir de mesures contraires).

¹²² Prise de position DGELF N° 2955 du 27 décembre 2005.

¹²³ Note commune 1/2005 (A noter que ladite note a été annulée par la note commune 7/2015 sans prévoir de mesures contraires).

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.

❖ Limitations des dégrèvements fiscaux aux revenus et bénéfices déclarés dans les délais légaux

L'article 59 de la loi de finances pour l'année 2004 a limité la déduction des bénéfices et des revenus réinvestis aux seuls revenus et bénéfices déclarés dans les délais légaux.

Pour la date limite de libération des titres l'administration fiscale a précisé qu'elle peut aller jusqu'à la date de dépôt de la déclaration annuelle d'impôt. Ainsi, une société éligible au régime de dépôt de déclaration annuelle provisoire et de dépôt d'une déclaration définitive 15 jours après la tenue de l'assemblée générale annuelle sans dépasser le délai du 25 juin de l'année N+1 peut déduire les dégrèvements financiers réalisés jusqu'à la date de dépôt de la déclaration définitive.¹²⁴

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. Pour le cas 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, l'administration fiscale 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.¹²⁵

En cas de dépôt de la déclaration d'investissement et de la déclaration définitive d'IS comportant la déduction au titre du réinvestissement avant le 25 juin N+1, sans avoir déposé une déclaration provisoire d'IS, l'entreprise perd le droit à la déduction au titre du réinvestissement et ce, conformément aux dispositions de l'article 111 du CDPF qui limite l'octroi des avantages fiscaux aux entreprises ayant déposé toutes leurs déclarations fiscales échues et non prescrites.¹²⁶

§ 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

¹²⁴ Prise de position DGELF n° 1420 du 30 juillet 2007.

¹²⁵ Prise de position DGI n° 1855 du 19 décembre 2013.

¹²⁶ Prise de position DGELF n° 509 du 27 mars 2013.

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 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)	-300 000
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 autres 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 pas sur la base du bénéfice fiscal 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

Étant 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 libérés 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)	12 000

Exemple 5 : Supposons qu'une société industrielle ait réalisé au titre de l'exercice 2018 un bénéfice net imposable de 120 000 Dinars, et qu'elle ait souscrit au cours du même exercice au capital d'une société exerçant dans une zone de développement régional un montant de 250 000 Dinars dont 50 000 Dinars ont été libéré en date du 20 juin 2019. 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 2018 serait déterminé comme suit :

Bénéfice net	120 000
Déduction des bénéfices réinvestis (ZDR)	-50 000
Bénéfice imposable	70 000
Impôt sur les sociétés dû (25%)	17 500
Retenue à la source	-10 000
Impôt sur les sociétés à payer	7 500

Si on suppose qu'elle ait, en date du 14 Mars 2020, 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 dû (25%)	30 000
Retenue à la source	-10 000
Impôt sur les sociétés à payer	20 000
Impôt payé	7 500
Impôt à payer	12 500

Majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation fiscale en vigueur.

Section 18. Fusion et scission totale des sociétés

§ 1. En matière d'impôt sur les sociétés

Référence : Article 49 decies, code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

a. En ce qui concerne la société absorbée ou scindée

i. Au niveau de la détermination de l'assiette imposable de l'exercice de la fusion ou de la scission totale

❖ Déduction de la plus value de fusion ou de scission totale

Les plus-values d'apport des éléments d'actif dans le cadre des opérations de fusion ou de scission totale de sociétés autres que les biens et les valeurs faisant l'objet de l'exploitation (stocks) sont déductibles pour la détermination de l'assiette imposable de l'exercice de la fusion ou de la scission totale. La déduction couvre la plus value réalisée sur les fonds de commerce non inscrits au bilan (goodwill). (Exemple 1)

Pour les éléments d'actif bénéficiaires d'une subvention, la déduction de la plus value entraîne la non imposition de la fraction de la subvention non encore rapportée à la base d'imposition (ladite fraction faisant partie de la plus-value).¹²⁷

Par ailleurs, la plus value réalisée sur les stocks peut être déduite dans le cas où la société absorbée ou scindée bénéficie d'un avantage fiscal au titre des bénéfices provenant de l'exploitation (développement régional, développement agricole,...). (Exemple 2)

❖ Déduction des provisions

Les provisions constituées (pour créances douteuses, pour dépréciation des stocks destinés à la vente, pour dépréciation des actions cotées en bourse ou pour dépréciation des actions et des parts sociales pour les SICAR) et ayant été déduites des résultats imposables des exercices antérieurs et n'ayant pas perdu leur objet à la date de la fusion ou de la scission totale sont déductibles pour la détermination du résultat imposable de l'exercice de la fusion ou de la scission totale (lesdites provisions étant comprises dans le résultat comptable du fait de leur reprises), et ce, à condition de leur inscription au bilan de la société ayant reçu les éléments d'actif. (Exemple 1)

Cette règle ne s'applique pas aux provisions techniques pour les entreprises d'assurance ou de réassurance. En effet, le transfert des provisions techniques constituées conformément à la législation en vigueur en matière d'assurance, de la société absorbée ou scindée à la société ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale n'entraîne aucune conséquence fiscale s'agissant des engagements des entreprises d'assurance ou de réassurance envers les assurés et les bénéficiaires des contrats.

ii. Au niveau de ses obligations déclaratives

L'opération de fusion ou de scission totale entraîne la dissolution sans liquidation de la société absorbée ou scindée. De ce fait, lesdites sociétés sont tenues de déposer la déclaration de cessation de l'activité aux services fiscaux compétents, dans un délai ne dépassant pas la fin du troisième mois à compter de la date de la tenue de

¹²⁷ Note commune 14/2015.

la dernière assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération de fusion ou de scission totale et éventuellement un état des déficits et des amortissements réputés différés en précisant les exercices au titre desquels ils sont enregistrés.

Ladite déclaration doit comporter :

- les résultats enregistrés depuis le début de l'exercice au cours duquel a eu lieu l'opération de fusion ou l'opération de scission totale, jusqu'à la date de l'entrée en vigueur de ladite opération.
- les provisions ayant perdu leur objet à la date de la fusion ou de la scission totale.

Lorsque l'opération de fusion ou de scission totale a un effet rétroactif au 1er janvier de l'année de la fusion ou de la scission, la déclaration de ses résultats a lieu comme suit :

- **L'opération a eu lieu après le dépôt de la déclaration relative aux résultats de l'exercice précédent** : la déclaration de l'IS déposée fera l'objet d'une déclaration rectificative qui prendra en compte les résultats de l'opération de la fusion ou de la scission totale.
- **L'opération a lieu avant le délai légal de dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice précédent** : ladite déclaration tiendra compte des résultats de l'opération de fusion ou de scission totale.

b. En ce qui concerne la société ayant reçu les éléments d'actif

i. Au niveau de la détermination de l'assiette imposable

❖ Réintégration de la plus value de fusion ou de scission totale

La plus-value de fusion ou de scission totale de sociétés, déduite des résultats imposables de la société absorbée ou scindée est réintégrée dans les résultats imposables de la société ayant reçu les éléments d'actif, et ce, dans la limite de 50% de son montant à raison du cinquième par année, à compter de l'année de la fusion ou de la scission totale. La réintégration a lieu même si la société ayant reçu les éléments d'actif bénéficie d'un avantage fiscal au titre de son activité. (Exemple 1)

Il reste entendu que la base des amortissements des éléments d'actif pour la société les ayant reçus est constituée par la valeur d'apport desdits éléments.

En cas de cession des actifs objet de la fusion ou de la scission totale dont la plus value a été déduite, avant l'expiration de la période de 5 ans, le reliquat de la plus-value non encore imposé est rapporté aux résultats imposables de l'exercice de la cession.

Toutefois, la réintégration n'a pas lieu :

- Dans le cas où l'élément d'actif bénéficie d'une exonération au titre de la plus-value de cession en vertu de la législation fiscale en vigueur, soit même en dehors d'une opération de fusion ou de scission totale, il s'agit de :
 - la plus value de cession des actions cotées en bourse des valeurs mobilières de Tunisie lorsque l'opération de fusion ou de scission totale a lieu après l'expiration de l'année suivant celle de la souscription aux actions ou de leur acquisition par la société absorbée ou scindée,
 - la plus value de cession des parts des fonds d'amorçage,

- 50% ou 100% de la plus-value provenant des opérations de cession ou de rétrocession des actions et des parts sociales réalisée par les SICAR souscrites ou acquises dans le cadre des dispositions précitées lorsque la fusion a lieu après l'expiration de la cinquième année suivant celle de la souscription aux actions et aux parts sociales ou de leur acquisition,
- la plus-value de cession des éléments d'actif nécessaires à l'activité principale de la société absorbée ou scindée lorsque celle-ci bénéficie de la déduction des bénéfices de l'activité, et ce, à l'exception des immeubles bâtis, des immeubles non bâtis et des fonds de commerce, (Exemple 2)

Etant précisé que lorsque l'avantage de la plus-value est limité, la non réintégration ne couvre que la quote-part concernée par l'avantage.

- Dans le cas où le résultat de l'exercice de la fusion ou de la scission totale de la société absorbée ou scindée est déficitaire. (Exemple 3)
 - ❖ **Réintégration des provisions déduites par la société absorbée ou scindée et devenues sans objet**

Les provisions déduites des résultats de la société absorbée ou de la société scindée du fait qu'elles n'ont pas perdu leur objet à la date de la fusion ou de la scission totale, doivent être inscrites au bilan des sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale et réintégrées dans leurs résultats imposables de l'exercice au cours duquel lesdites provisions deviennent sans objet.

- ❖ **Déduction des déficits et des amortissements différés enregistrés au niveau de la société absorbée ou scindée**

Les déficits et les amortissements différés enregistrés par la société absorbée ou scindée sont déductibles des résultats de la société ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale de sociétés. Ces déficits et amortissements doivent être mentionnés dans les notes aux états financiers de l'exercice de la fusion ou de la scission totale. Pour les déficits d'exploitation, la déduction a lieu dans la limite de la période restante des 5 ans. (Exemple 3)

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

Pour les opérations de scission totale de sociétés, chaque société ayant reçu les éléments d'actif aura droit à la déduction des déficits et des amortissements différés dans la limite de la proportion des actifs nets reçus de la société scindée par rapport au total des actifs nets objet de la scission. (Exemple 4)

ii. Sort de la prime de fusion ou de scission totale

La prime de fusion ou de scission totale est la différence entre la valeur des biens reçus en apport et le montant de l'augmentation du capital de la société ayant reçu les éléments d'actif.

Elle est considérée comme un apport supplémentaire soumis aux mêmes règles que le capital (sauf en matière d'avantages fiscaux), elle n'est soumise donc à aucune imposition.

c. Sort des participations entre les sociétés concernées par les opérations de fusion ou de scission totale

i. La société absorbée ou scindée détient des participations dans le capital de la société ayant reçu les éléments d'actif

La société ayant reçu les éléments d'actif va se retrouver en possession de ses propres titres, de ce fait, elle est tenue soit de les revendre soit de les annuler.

L'annulation desdits titres qui se traduit par la réduction du capital à due concurrence, n'a aucune incidence fiscale, les résultats de l'opération devant être imputés sur ses fonds propres.

Par contre le résultat de leur rétrocession est pris en considération pour la détermination de ses résultats imposables de l'exercice de la rétrocession.

ii. La société ayant reçu les éléments d'actif détient des participations dans le capital de la société absorbée ou scindée

La société ayant reçu les éléments d'actif peut annuler les participations enregistrées dans son actif et limiter l'augmentation de son capital à la création de nouvelles actions ou parts sociales pour les autres actionnaires ou associés autres qu'elle-même.

La différence entre la quote-part revenant à la société ayant reçu les éléments d'actif, des actifs nets de la société absorbée ou scindée évalués lors de l'opération et la valeur nette comptable des titres de la société absorbée ou scindée que la société ayant reçu les actifs détenait avant l'opération de fusion ou de scission totale, est un boni de fusion ou de scission totale lorsqu'elle est positive et un mali de fusion ou de scission totale lorsqu'elle est négative.

Ledit boni ou mali n'a aucune incidence fiscale, il doit être imputé sur les fonds propres de la société ayant reçu les éléments d'actif.

iii. Participations réciproques entre les sociétés concernées par les opérations de fusion ou de scission totale

Le régime fiscal susmentionné s'applique pour le cas des participations croisées entre les sociétés concernées par l'opération.

d. Sort du crédit d'impôt sur les sociétés enregistré au niveau de la société absorbée ou scindée

Le crédit d'impôt sur les sociétés dégagé par la déclaration de cessation d'activité déposée par la société absorbée ou scindée ne peut pas être transféré à la société qui a reçu les éléments d'actif, cette dernière peut seulement demander sa restitution au nom de la société absorbée ou scindée.

Etant précisé que ledit crédit d'impôt demeure restituable quelque soit la date de son enregistrement, soit même s'il remonte à plus de trois ans s'agissant d'un crédit dégagé par une déclaration de cessation d'activité.

Dans le cas où l'opération de fusion ou de scission totale prévoit un effet rétroactif, la société absorbée ou scindée est supposée dissoute le 31 décembre de l'année qui précède l'année de la fusion ou de scission totale et toutes les opérations faites par celle-ci durant cette période intercalaire soit entre le premier janvier de l'année de

fusion ou de scission totale et la date de la fusion ou de scission totale sont supposées faites par la société ayant reçu les éléments d'actif.

De ce fait, les retenues à la source appliquées sur les montants revenant à la société dissoute durant ladite période, ainsi que les acomptes provisionnels et les avances payés par elle pendant cette période sont déductibles de l'impôt sur les sociétés ou des acomptes provisionnels dus par la société ayant reçu les éléments d'actif.

e. Conditions pour le bénéfice du régime fiscal privilégié des opérations de fusion et de scission totale en matière d'impôt sur les sociétés

Le régime fiscal en matière d'IS tel que sus- indiqué ne s'applique qu'aux :

- sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés et légalement soumises à l'audit d'un commissaire aux comptes et dont les comptes au titre du dernier exercice clôturé à la date de la fusion ou de la scission totale des sociétés sont certifiés,
- opérations de fusion et de scission totale de sociétés qui ont lieu conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales.

f. Sort des avantages fiscaux dont ont bénéficié la société absorbée ou scindée et les souscripteurs à leur capital

i. Au niveau des avantages relatifs aux bénéfices de l'exploitation

A défaut d'une mesure similaire à l'article 53 du code d'incitation aux investissements dans la cadre de la loi de l'investissement, la cession d'un projet bénéficiaire d'avantages au titre des bénéfices de l'exploitation n'accorde pas le droit à l'acquéreur de continuer à bénéficier desdits avantages pour la période restante lorsque l'avantage est limité dans le temps.

L'opération de fusion ou de scission totale constituant une opération de cession, les sociétés ayant reçu les éléments d'actif de projets bénéficiaires d'avantages fiscaux ne peuvent pas continuer à bénéficier des avantages fiscaux liés à l'exploitation en vigueur avant l'opération de fusion ou de scission totale pour la période restante lorsque l'avantage est limité dans le temps, et ce, à concurrence des bénéfices imputables aux actifs leur revenant de l'opération en question.

ii. Au niveau des avantages relatifs aux réinvestissements

L'opération de réduction du capital par la société ayant reçu les éléments d'actif suite à l'annulation des titres que détenait la société absorbée ou scindée dans son capital à concurrence desdits titres suite à la dissolution de la société absorbée ou scindée avant l'expiration de la période de 5 ans fixée pour le bénéfice des avantages fiscaux n'entraîne pas la remise en cause des avantages fiscaux dont ont bénéficié les sociétés en question au titre des réinvestissements au sein d'elles-mêmes ainsi que de ceux dont ont bénéficié les souscripteurs à leur capital.

Le maintien des avantages et leur non remise en cause sont subordonnés au dépôt par la ou les sociétés ayant reçu les éléments d'actifs d'une déclaration auprès des services concernés par la déclaration relative à l'investissement initial.

g. Remise en cause du régime fiscal de faveur en matière d'IS des opérations de fusion et de scission totale

Les sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion ou de scission totale sont tenues, en cas de réalisation d'opérations de scission totale avant la fin d'une période de trois ans à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de la fusion ou celle de la scission totale, de payer l'impôt sur les sociétés non acquitté en raison du bénéfice du régime privilégié des opérations de fusion ou de scission totale, et ce, en ce qui concerne :

- 50% de la plus value des éléments d'actif déduite des résultats de l'exercice de la fusion ou de la scission totale des sociétés, et n'ayant pas fait l'objet de réintégration au niveau de la société ayant reçu les éléments d'actifs,
- La quote-part non encore réintégrée des 50% restant de la plus value des éléments d'actif,
- Les provisions déduites des résultats de la société absorbée ou scindée,
- Les déficits et les amortissements différés transférés de la société absorbée ou scindée et déduits par la société ayant reçu les éléments d'actif.

Les pénalités de retard sont également exigibles conformément à la législation fiscale en vigueur. (Exemple 5)

Etant précisé à ce niveau ce qui suit :

- **En ce qui concerne le taux de l'impôt sur les sociétés applicable** : la régularisation au titre de l'impôt sur les sociétés par la société ayant reçu les éléments d'actif doit avoir lieu selon le taux de l'impôt sur les sociétés auquel est soumise la société absorbée ou scindée au titre de l'exercice de la fusion ou de la scission totale.
- **En ce qui concerne les pénalités de retard** : la déchéance concerne le délai du dépôt de la déclaration. De ce fait, la déclaration de cessation d'activité par la société absorbée ou scindée doit être déposée dans les délais fixés pour toutes les cessations d'activité par l'article 58 du code de l'IRPP et de l'IS. A ce titre, les pénalités de retard sont décomptées :
 - à partir du 1er jour qui suit l'expiration du délai de 15 jours à partir de l'opération de fusion ou de scission totale prévu par l'article 58 susmentionné pour le dépôt de la déclaration de cessation de l'activité et ;
 - pour la quote-part de la plus value des éléments d'actif et pour les provisions réintégrées avant la remise en cause du régime de faveur, à partir du 1er jour qui suit l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de la cessation d'activité par la société absorbée ou la société scindée tel que sus-indiqué jusqu'à la date du dépôt de la déclaration de l'impôt sur les sociétés par la société ayant reçu les éléments d'actif relative aux résultats qui prennent en compte la réintégration de la quote-part de la plus value et/ou des provisions.

§ 2. En matière des droits d'enregistrement

Référence : Article 23 numéro 21, code des droits d'enregistrement et de timbre

a. L'acte de fusion ou de scission totale des sociétés

Les opérations de fusion ou de scission totale bénéficient de l'enregistrement au droit fixe de 150 dinars par acte.

Dans le cas où l'actif des sociétés comprend des immeubles, les droits suivants sont exigibles :

- 1% au titre du droit d'inscription foncière si les immeubles sont inscrits au registre foncier, ou au titre du droit de mutation et de partage pour les biens immeubles non immatriculés.
- 3% pour les immeubles dont l'origine de propriété n'est pas précisée.

Par contre, le droit d'enregistrement de 0.5% dû sur les partages n'est pas exigible, sauf si le contrat prévoit que la société fusionnée ou scindée accorde un de ses éléments d'actif au titre de partage au profit de la société ayant reçu les éléments d'actifs en contrepartie de la participation de cette dernière à son capital (il est à signaler que cette opération ne bénéficie d'aucun régime fiscal de faveur).

b. Prise en charge du passif

La prise en charge du passif grevant les apports dans le cadre des opérations de fusion ou de scission totale de sociétés est enregistrée au droit fixe de 150 dinars par acte.

Toutefois et du fait qu'il ne peut être perçu cumulativement pour un même acte plus qu'un droit fixe, dans le cas où l'acte constatant l'opération de fusion ou de scission totale prévoit la prise en charge du passif grevant les apports, un seul droit fixe de 150 dinars reste exigible.¹²⁸

Le bénéfice du droit fixe pour la prise en charge du passif est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- toutes les sociétés concernées par l'opération de fusion ou de scission totale doivent être passibles de l'impôt sur les sociétés,
- les comptes des sociétés concernées par l'opération de fusion ou de scission totale doivent être légalement soumis à l'audit d'un commissaire aux comptes et leurs comptes au titre de l'année précédant l'année de réalisation de la fusion ou de la scission totale doivent avoir été certifiés,
- la non cession par la société ayant reçu les éléments d'actif durant les trois années suivant l'année de fusion ou de scission totale des éléments objet de la prise en charge du passif.

La cession par la société ayant reçu les éléments d'actif desdits éléments avant l'expiration des trois années suivant celle de la fusion ou de la scission totale, entraîne l'exigibilité du droit proportionnel relatif aux ventes sur le ou les éléments objet de la cession, et ce, dans la limite de la prise en charge du passif.

¹²⁸ Paragraphe II de l'article 19 du code des droits d'enregistrement et de timbre.

Les pénalités de retard sont également exigibles conformément à la législation fiscale en vigueur. Ces dispositions ne s'appliquent pas si la cession a lieu dans le cadre d'une opération de fusion ou de cession globale de la société.

§ 3. En matière de TVA

Référence : Article 9, code de la taxe sur la valeur ajoutée

a. Pour les opérations de fusion

i. La société ayant reçu les éléments d'actif est assujettie totale à la TVA

Elle se substitue à la société absorbée ou fusionnée en ce qui concerne la déduction de la TVA, donc la TVA ou le reliquat de la TVA (crédit de TVA) réglée au titre des biens ouvrant droit à déduction lui est transféré et ce conformément aux dispositions du paragraphe IV-4 de l'article 9 du code de la TVA. Il en résulte dans ce cas que la régularisation et la facturation de la TVA par la société absorbée ou fusionnée ne sont pas exigibles.

ii. La société ayant reçu les éléments d'actif n'est pas assujettie à la TVA ou elle y est assujettie partiellement

Elle est tenue de régulariser la TVA initialement déduite ou suspendue et de la facturer à la société ayant reçu les éléments d'actif conformément à la législation fiscale en vigueur (paragraphe IV-2 de l'article 9 du code de la TVA).

b. Pour les opérations de scission totale de sociétés

L'opération de scission totale ne bénéficie d'aucune particularité en matière de régularisation de la TVA initialement déduite ou suspendue. De ce fait, l'opération de scission totale entraîne la régularisation de la TVA conformément au paragraphe IV-2 de l'article 9 du code de la TVA.

§ 4. Doctrines administratives

❖ Evaluation des éléments d'actifs objet d'un apport dans le cadre d'une opération de fusion

Dans une prise de position (1560) du 27 mai 2016, la DGELF a précisé que les actifs objet d'un apport dans le cadre d'une opération de fusion doivent être inscrits à leur valeur réelle à la date de la fusion.

❖ Sort des ristournes sur la TFP qui n'ont pas pu être imputées chez une société absorbée dans le cadre d'une opération de fusion-absorption

Dans une prise de position (1679) du 14 octobre 2014, la DGELF a précisé qu'il n'est pas permis dans le cadre d'une opération de fusion de transférer le montant des ristournes sur la TFP qui n'ont pas pu être imputées chez la société absorbée, au profit de la société absorbante.

❖ Conséquences fiscales d'une opération de fusion

Dans une prise de position (342) du 8 mars 2012, la DGELF a précisé que l'effet rétroactif d'une opération de fusion ou d'une opération de scission totale de sociétés

commence à partir du 1er janvier de l'exercice au cours duquel l'AGE ayant approuvé la fusion ou la scission totale (exercice N).

De ce fait, la rétroactivité d'une opération de fusion ou d'une opération de scission totale ne couvre pas un exercice dont le bilan est clôturé.

Sur cette base, la DGELF ajoute que :

- Les sociétés fusionnées sont tenues de déposer, séparément, leur déclaration annuelle d'IS au titre de l'exercice N-1 dans les délais impartis, compte tenu des opérations réalisées par chacune des sociétés concernées au cours de cette année.
- La plus-value ou la moins-value résultant d'apport d'actifs dans le cadre d'une opération de fusion de sociétés est déterminée sur la base de la valeur comptable nette des actifs à la date de clôture du bilan de la société absorbée au titre de l'exercice N-1. 50% de plus-value seront réintégrées aux résultats imposables de la société ayant reçu les actifs dans le cadre de l'opération de fusion à commencer à partir de l'année de fusion.
- La société absorbée dans le cadre de l'opération de fusion est tenue de déposer une déclaration rectificative au titre de l'exercice N-1, prenant en compte les résultats de l'opération de fusion ainsi que les documents matérialisant l'opération qui sont prévus par l'article 49 decies § III du code de l'IRPP et de l'IS, dans un délai ne dépassant pas trois mois à compter de la date de la tenue de la dernière assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération de fusion.

Etant précisé que les opérations réalisées par la société absorbée dans le cadre de l'opération de fusion au cours de l'année dans laquelle la fusion est approuvée sont réputées réalisées par la société absorbante et, par conséquent, les résultats qui en découlent sont pris en compte pour la détermination des résultats imposables de l'absorbante au titre de l'année de la fusion.

❖ **Conditions d'éligibilité au régime privilégié applicable aux opérations de fusion et de scission totale des sociétés**

Dans une prise de position (1314) du 8 décembre 2011, la DGELF a précisé qu'une opération de fusion impliquant une société non soumise légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes n'est pas éligible au bénéfice du régime privilégié applicable aux opérations de fusion et de scission totale des sociétés.

❖ **Régime fiscal applicable aux opérations de fusion avec effet rétroactif**

Dans une prise de position (149) du 8 février 2011, la DGELF a précisé qu'une société fusionnée est réputée dissoute le 31 décembre de l'année précédant celle de la fusion lorsque l'opération de fusion a un effet rétroactif. Par conséquent, les opérations qu'elle réalise durant la période allant du 1er janvier de l'année de la fusion jusqu'à la date de la fusion sont considérées réalisées par la société ayant reçu les éléments d'actifs dans le cadre de l'opération de fusion.

De même, toutes les retenues à la source supportées par la société fusionnée durant la période concernée ainsi que toutes les avances et tous les acomptes provisionnels payés par elle pendant cette période représentent des avances imputables sur l'impôt sur les sociétés ou bien sur les acomptes provisionnels exigibles par la société ayant reçu les éléments d'actifs dans le cadre de l'opération de fusion.

❖ Restitution du crédit d'impôt sur les sociétés

Dans une prise de position (4238) du 19 décembre 2019, la DGELF a précisé que le crédit d'impôt sur les sociétés dégagé éventuellement par la déclaration de cessation d'activité de la société absorbée ne peut pas être transféré à la société qui a reçu les éléments d'actif, mais cette dernière (la société absorbante) peut demander sa restitution au nom de la société absorbée.

Ceci implique le transfert comptable du crédit d'impôt au niveau de la société absorbante sans pouvoir l'imputer lors de la liquidation de l'impôt sur les sociétés. La restitution du crédit d'IS se fera après un contrôle fiscal approfondi de la société absorbante ; le recouvrement se fera dans les comptes bancaires de la société absorbante. Dans la pratique, la vérification fiscale approfondie couvrira l'ensemble des sociétés concernées par l'opération de fusion.

§ 5. Exemples d'illustration

Exemple 1 : Supposons qu'une société anonyme « A » ait absorbé une autre société anonyme « B » et que l'opération ait pris effet le 2 juillet 2020.

Supposons que la société absorbée « B » ait réalisé au titre de la période allant du 1er janvier au 2 juillet 2020 un résultat net de 950 000 dinars, ce résultat tient compte d'une plus-value de fusion de :

- 240 000 dinars au titre des équipements,
- 300 000 dinars au titre d'un immeuble,
- 110 000 dinars au titre des stocks,
- 70 000 dinars au titre d'actions cotées en bourse que la société absorbée détenait depuis l'année 2017.

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

- des provisions pour créances douteuses couvrant le montant total des dites créances pour un montant de 150 000 dinars, ces créances sont reprises par la société « A » pour une valeur nulle (0 dinars).
- des provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente, le prix de revient des stocks étant de 250 000 dinars. Les provisions constituées et déduites à ce titre étant de 110 000 dinars, lesdits stocks ont été repris par la société « A » pour une valeur de 180 000 dinars.

Dans ce cas, les conséquences fiscales de l'opération de fusion au niveau de la société absorbée et au niveau de la société ayant reçu les éléments d'actif sont les suivantes :

a- Au niveau de la société absorbée

Le bénéfice imposable de l'exercice 2020 est déterminé comme suit :

Résultat net enregistré au titre de la période allant du 1er janvier 2020 au 2 juillet 2020	950.000D
a- déduction de la plus-value de fusion au titre :	
* des équipements	240.000D
* de l'immeuble	300.000D
* des actions cotées en bourse	70.000D

b- déduction des provisions n'ayant pas perdu leur objet pour : ¹²⁹	
* créances douteuses	150.000D
* dépréciation des stocks destinés à la vente	70.000 D
Résultat imposable	120.000 D

b- Au niveau de la société ayant reçu les éléments d'actif

Les plus-values de fusion et les provisions déduites par la société « B » auront le traitement fiscal suivant :

b-1- pour les plus-values

- Réintégration de 50% de leur montant soit :
 - au titre des équipements : 120.000D (240.000D × 50%) à raison de 24.000D par an à partir de l'année 2020.
 - au titre de l'immeuble : 150.000D (300.000D × 50%) à raison de 30.000D par an à partir de l'année 2020.
- Non réintégration au niveau de la société « A » de la plus-value de 70.000D relative aux actions cotées en bourse détenues par la société « B » car ladite plus-value est déductible même en cas de cession de ces titres (la cession a lieu après l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition).

b-2- pour les provisions

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

Exemple 2 : Si on reprend les données de l'exemple 1 et on suppose que la société absorbée « B » soit implantée dans une zone de développement régional du deuxième groupe et qu'elle soit entrée en activité depuis l'année 2015. Dans ce cas, les conséquences fiscales sont les suivantes :

a- au niveau de la société « B » absorbée

Résultat net enregistré au titre de la période allant du 1er janvier 2020 au 2 juillet 2020	950.000D
a- déduction de la plus-value de fusion au titre :	
* des équipements	240.000D
* de l'immeuble	300.000D
* des actions cotées en bourse	70.000D
* des stocks (en tant que produit provenant du développement régional)	110.000D
b- déduction des provisions n'ayant pas perdu leur objet pour :	
* créances douteuses	150.000D
* dépréciation des stocks destinés à la vente	70.000 D
Résultat imposable	10.000 D

¹²⁹ Ces provisions ayant été réintégrées dans le résultat comptable. La partie n'ayant pas perdu son objet correspond à la quote-part dépréciée de la créance et du stock à la date de la fusion.

b- Au niveau de la société « A » ayant reçu les éléments d'actif

* Réintégration de 50% de la plus-value de l'immeuble : 150.000D (300.000D × 50%), à raison de 30.000D par an à partir de l'exercice 20. 20

* Non réintégration de la plus-value de :

- 240.000D au titre des équipements car la société « B » absorbée bénéficie de la déduction de la plus value de cession de ses équipements au même titre que ses bénéficiaires provenant de l'activité.
- 70.000D relative aux actions cotées en bourse détenues par la société « B » car ladite plus-value est déductible même en cas de cession de ces titres (la cession a lieu après l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition).

Exemple 3 : Reprenons les données de l'exemple 1 et supposons que le résultat de l'exercice 2020 de la société absorbée soit déficitaire de 800 000 dinars (compte tenu des plus values de fusion) dont 150 000 dinars à titre d'amortissements différés. Lesdits déficits et amortissements sont enregistrés au titre de l'exercice 2015.

Si on suppose que le résultat de l'exercice de la société « A » ayant reçu les éléments d'actif au titre de 2020 soit bénéficiaire de 550 000 dinars, les conséquences fiscales de l'opération de fusion seront les suivantes :

1- Les plus values enregistrées dans le cadre de l'opération de fusion par absorption ne seraient pas réintégrées. Bien entendu, lesdites plus values n'ont pas été déduites au niveau de la société absorbée en raison du résultat fiscal déficitaire.

2- Les déficits et les amortissements différés enregistrés au titre de l'exercice de la fusion par absorption sont déductibles comme suit :

Résultat imposable au titre de l'exercice de l'absorption : 550.000 D - 650.000D = - 100.000 D (ce déficit n'est plus reportable pour l'année 2021, car il a dépassé les 5 ans : 2016 à 2020)

Par contre les amortissements différés soit 150 000 D restent déductibles indéfiniment.

Exemple 4 : Reprenons les données de l'exemple précédent et supposons que la société anonyme « B » soit scindée en deux sociétés anonymes « A » et « C ». Les éléments d'actif nets ait été réalisés à raison de 60% à la société « A » et à raison de 40% à la société « C ».

Dans ce cas, les déficits et les amortissements réputés différés en périodes déficitaires seraient répartis entre les deux sociétés « A » et « C » en fonction de la proportion de l'actif net revenant à chacune d'elle, et ce, comme suit :

* En ce qui concerne les pertes

- au niveau de la société « A » : 650.000D x 60% = 390.000D

- au niveau de la société « C » : 650.000D x 40% = 260.000D

* En ce qui concerne les amortissements différés

- au niveau de la société « A » : 150.000D x 60% = 90.000D

- au niveau de la société « C » : 150.000D x 40% = 60.000D

Exemple 5 : Reprenons les données de l'exemple 2 et supposons qu'en date du 20 avril 2022, la société « A » soit totalement scindée en 3 sociétés anonymes avec l'hypothèse que les provisions au titre des créances douteuses acquises dans le cadre de l'opération de fusion ayant eu lieu en 2020 aient perdu leur objet au cours de l'exercice 2021.

Dans ce cas, et étant donné que la société « A » qui a reçu les éléments d'actif dans le cadre de l'opération de fusion avec la société « B » en 2020, a réalisé une opération de scission avant la fin du délai de 3 ans, soit avant le 31 décembre 2023, elle serait dans l'obligation de payer l'IS non acquitté par la société « B » en vertu du régime fiscal de faveur prévu pour les opérations de fusion ainsi que les pénalités de retard dues conformément à la législation fiscale en vigueur.

La régularisation de sa situation aura lieu par le dépôt de déclarations rectificatives au titre des exercices 2020 et 2021. Si on suppose que ses résultats imposables de l'exercice 2020 soit de 800 000 dinars et de 530 000 dinars pour l'exercice 2021, la régularisation de la situation a lieu comme suit :

*** Pour l'exercice 2015 :**

Il y a lieu de réintégrer dans ses résultats imposables :

- la plus-value au titre de l'immeuble qu'elle a reçu dans le cadre de l'opération de fusion soit : 300.000 D
- les provisions pour créances douteuses pour un montant de 150.000D et au titre de stocks destiné à la vente pour un montant de 70.000 D non réintégrées aux résultats de la société absorbée de l'année de la fusion.

Il va sans dire qu'aucune régularisation n'aura lieu pour la plus-value relative aux équipements et aux actions cotées en bourse et pour la plus-value relative aux stocks s'agissant de plus-values non imposables en vertu des dispositions du droit commun.

De ce fait le total des réintégrations est de : $300\ 000D + 150.000D + 70.000D = 520.000D$

Bénéfice imposable déclaré	800.000D
A réintégrer :	
la plus-value correspondant à l'immeuble (300.000D) diminuée de 1/5 déjà réintégré dans les résultats de 2015 soit : $[300.000D - 30.000D]$	270.000D
2- les provisions :	
- pour créances douteuses	150.000D
- pour stocks destinés à la vente	70.000D
Bénéfice imposable	1.290.000D
IS dû $(1.290.000D \times 25\%)$	322.500D
IS payé $(800.000 D \times 25\%)$	200.000D
Différentiel d'IS à payer $(322.500D - 200.000D)$	122.500D

Ce différentiel sera majoré des pénalités de retard exigibles selon la législation en vigueur. Elles sont décomptées à partir du premier jour qui suit la date limite prévue par l'article 58 du code de l'IRPP et de l'IS pour le dépôt de la déclaration de cessation de l'activité soit 15 jours de l'opération de fusion.

Les pénalités de retard pour les plus-values réintégrées avant la remise en cause du régime de faveur soit 1/5e de la plus-value de l'immeuble réintégré dans les résultats de l'exercice de 2021 et les provisions pour créances douteuses reprises en

2021 seront décomptées à partir de l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de la cessation d'activité par la société absorbée jusqu'à la date du dépôt de la déclaration de l'IS au titre de l'exercice 2021 par la société ayant reçu les éléments d'actif.

*** Pour l'exercice 2016 :**

La société « A » reste par ailleurs tenue de souscrire la déclaration rectificative au titre de l'exercice 2021, les résultats dudit exercice seront diminués de :

- 30.000D représentant le 1/5e de la plus-value de l'immeuble réintégré
- 150.000D représentant les provisions réintégréées suite au recouvrement des créances douteuses.

La régularisation de ses résultats imposables au titre de l'exercice 2021 a lieu comme suit :

Bénéfice imposable déclaré	530.000D
A déduire (30.000D + 150.000D)	180.000D
Bénéfice imposable	350.000D
IS payé : 530.000 D x 25%	132.500D
IS dû : 350.000 D x 25%	87.500D
Crédit d'IS restituable	45.000D

Section 19. Apport d'une entreprise individuelle dans le capital d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés

§ 1. En matière d'impôts directs

Référence : Article 11 bis § III, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

a. Teneur de la mesure

Les opérations d'apport d'une entreprise individuelle dans le capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés bénéficient du régime fiscal des opérations de fusion en ce qui concerne la plus-value résultant de l'apport, à savoir :

- Déduction de la plus-value d'apport réalisée sur les éléments d'actif autres que les biens et les valeurs faisant l'objet de l'exploitation (stocks).
- Réintégration de 50% de la plus-value d'apport déduite des résultats imposables de l'entreprise individuelle apportée, et ce, à raison du cinquième par année à compter de l'année de l'apport. La réintégration n'a pas lieu lorsque la plus-value bénéficie d'une exonération en vertu de la législation fiscale en vigueur.

A ce titre : Il s'ensuit que :

- les provisions constituées et déduites pour la détermination des résultats imposables des exercices précédents celui de l'apport par l'entreprise individuelle apporteuse sont réintégrées aux résultats imposables de l'année de l'apport,
- les déficits et les amortissements réputés différés en périodes déficitaires enregistrés au niveau de l'entreprise individuelle apporteuse et qui n'ont pas pu être déduits ne sont pas reportables au niveau de la société bénéficiaire de l'apport,
- l'entreprise individuelle apporteuse doit déposer la déclaration de cessation d'activité dans les quinze jours de la date de l'apport.

b. Conditions pour le bénéfice de la déduction de la plus-value provenant des opérations d'apport

Le bénéfice du régime fiscal de faveur des opérations d'apport d'une entreprise individuelle dans le capital de sociétés soumises à l'IS est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- l'entreprise individuelle objet de l'apport doit être soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime réel y compris le régime réel basé sur des obligations comptables simplifiées,
- les actifs objet de l'apport doivent être inscrits au bilan à la date de l'apport. Cette condition est considérée satisfaite pour le fonds de commerce créé par l'entreprise.
- la société bénéficiaire de l'apport doit poursuivre l'exploitation de l'entreprise objet de l'apport pendant une période de trois ans au moins à compter du premier janvier de l'année qui suit celle de l'apport.

En cas d'arrêt de l'exploitation de l'entreprise objet de l'apport avant l'expiration des trois ans suivant celle de l'apport, l'entreprise individuelle bénéficiaire de la déduction

serait dans l'obligation de payer l'impôt non acquitté au titre de la plus-value d'apport déduite majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur.

Toutefois, l'impôt et les pénalités de retard ne seront pas exigibles en cas de non respect de la condition de poursuite de l'activité pour des motifs qui ne sont pas imputables à la société bénéficiaire de l'apport :¹³⁰

- la cession de l'entreprise à un tiers dans le cadre du règlement judiciaire au sens de la loi n° 95-34 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques telle que modifiée et complétée par les textes subséquents.
- 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.
- 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.

§ 2. En matière de TVA

Référence : Article 9, Code de la taxe sur la valeur ajoutée

a. Teneur de la mesure

L'apport portant sur une entreprise individuelle dans le capital d'une société de capitaux soumise à l'impôt sur les sociétés ne donne pas lieu à la régularisation de la TVA en cas de cession des bâtiments, équipements ou matériels avant la fin de la période de 10 ans à partir de la date d'acquisition s'il s'agit de bâtiments, et de 5 ans s'il s'agit d'équipements ou matériels.

Etant noté que ladite mesure ne concerne pas les marchandises et les terrains. En effet, les opérations de cession de marchandises demeurent soumises à la TVA, de même la cession des terrains donne lieu à la régularisation intégrale de la TVA initialement déduite.¹³¹

b. Conditions de bénéfice de la mesure

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

i. Au niveau de l'entreprise objet de l'apport

L'entreprise objet de l'apport doit communiquer au bureau de contrôle des impôts compétent pendant le mois qui suit celui au cours duquel l'apport a eu lieu un état comportant notamment les mentions suivantes :

- la désignation des bâtiments, équipements et matériels objet de l'apport,
- la date de leur acquisition,
- le prix d'acquisition hors TVA,

¹³⁰ 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.

¹³¹ Note commune 32/2007

- le taux et le montant de la TVA ayant fait l'objet de déduction ou de suspension au titre desdits biens,
- le pourcentage de déduction pour les entreprises partiellement soumises à la TVA.

ii. Au niveau de l'entreprise bénéficiaire de l'apport

L'entreprise bénéficiaire de l'apport des équipements, matériels ou bâtiments doit être assujettie à la TVA, et il faut :

- que les bâtiments, équipements ou matériels objet de l'apport soient utilisés dans la réalisation d'une activité soumise à la TVA,
- que lesdits bâtiments, équipements ou matériels soient nécessaires à l'activité de l'entreprise bénéficiaire de l'apport.

c. Cas de régularisation au niveau de l'entreprise bénéficiaire de l'apport

Dans le cas de cessation d'activité ou de cession des bâtiments, équipements ou matériels par l'entreprise bénéficiaire de l'apport avant la fin de la durée minimale de détention qui rend le droit de déduction définitif, l'avantage est remis en cause et par conséquent il y a lieu d'effectuer la régularisation de la taxe initialement déduite ou ayant fait l'objet de suspension.

La période de 5 ans pour les équipements ou matériels et de 10 ans pour les bâtiments est décomptée à partir de la date d'acquisition des biens concernés au niveau de l'entreprise individuelle objet de l'apport et compte tenu de la période de détention supplémentaire au niveau de l'entreprise bénéficiaire de l'apport.

Dans ce cas, l'entreprise bénéficiaire de l'apport est tenue de payer le montant de la TVA diminué d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention au niveau des deux entreprises s'il s'agit d'équipements ou de matériels, et d'un dixième par année civile ou fraction d'année civile de détention s'il s'agit de bâtiments.

Ceci étant il y a lieu de souligner que dans le cas où l'entreprise objet de l'apport est partiellement assujettie à la TVA, le droit à déduction au niveau de l'entreprise bénéficiaire de l'apport est remis en cause dans la limite du montant de la taxe effectivement déduite par l'entreprise objet de l'apport c'est-à-dire en tenant compte de la déduction partielle, diminué d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention pour les équipements ou matériels et d'un dixième pour les bâtiments.

§ 3. En matière de droit d'enregistrement

Référence : Article 23 point 21 bis, code des droits d'enregistrement et de timbre

Dans le but d'encourager les propriétaires d'entreprises individuelles à exercer leur activité dans le cadre de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et afin de renforcer la transparence des opérations commerciales, il a été permis aux propriétaires d'entreprises individuelles de bénéficier de l'enregistrement au droit fixe de 150 dinars pour la prise en charge du passif à l'occasion de l'apport d'entreprises individuelles au capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés que ce soit à l'occasion de la constitution de la société ou en cas d'augmentation de son capital.

a. Les conditions du bénéfice du régime de faveur

Le bénéfice du régime de faveur exige le respect de certaines conditions tenant à la fois au propriétaire de l'entreprise individuelle et à la société bénéficiaire de l'apport.

i. Conditions relatives au propriétaire de l'entreprise individuelle objet de l'apport

Le bénéficiaire de l'avantage en matière des droits d'enregistrement est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes relatives au propriétaire de l'entreprise individuelle objet de l'apport à savoir :

- le propriétaire de l'entreprise individuelle doit avoir déposé une déclaration d'existence au titre de l'activité de son entreprise qui doit avoir entamé effectivement son activité à la date de l'apport.
- la personne physique propriétaire de l'entreprise individuelle objet de l'apport doit être soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, en conséquence sont exclus du bénéfice du régime de faveur susvisé les apports d'entreprises individuelles appartenant :
 - aux personnes physiques réalisant des revenus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire normal ou selon le régime forfaitaire optionnel,
 - aux personnes physiques qui réalisent des revenus dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales ou des revenus fonciers et soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une assiette forfaitaire,
 - aux personnes physiques réalisant des revenus dans la catégorie des bénéfices d'exploitation agricole ou de pêche soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une évaluation forfaitaire.
- les immeubles et les fonds de commerce objet de l'apport doivent être inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle. Aussi et puisque le fonds de commerce peut être créé par le propriétaire de l'entreprise individuelle ou par voie d'acquisition et vu que le fonds de commerce créé par le propriétaire de l'entreprise individuelle n'est pas inscrit à l'actif d'un bilan, cette condition ne s'applique que pour les fonds de commerce acquis.

Sur cette base, bénéficient du régime de faveur la prise en charge de passifs grevant les fonds de commerce acquis et les immeubles inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle ainsi que la prise en charge de passifs grevant le fonds de commerce créé par le propriétaire de l'entreprise individuelle.

ii. Conditions relatives à la société bénéficiaire de l'apport

Le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe nécessite que :

- les comptes de la société bénéficiaire de l'apport doivent être soumis légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes et leurs comptes au titre de l'année comptable précédant l'année de réalisation de l'apport doivent avoir été certifiés.

Il est à noter à ce titre que cette condition ne s'applique pas aux sociétés créées à l'occasion de la réalisation de l'apport.¹³²

- La non cession des biens bénéficiant de l'enregistrement au droit fixe au cours des trois années suivant l'année de réalisation des opérations d'apports susvisées.

On vise par les biens bénéficiant du régime de faveur, les immeubles et les fonds de commerce grevés de dettes ou de certains privilèges et qui ont fait l'objet d'apport au capital d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés.

Dans le cas de cession de ces biens, les droits non payés en vertu de l'application du régime de faveur sont exigibles en sus des pénalités de retard calculées à partir de l'expiration du délai de l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement de l'opération de l'apport.

Toutefois, les mutations des biens susvisés, réalisées dans le cadre de fusion ou dans le cadre de la cession globale de la société, n'aboutissent pas à la déchéance du droit au bénéfice du régime de faveur.

b. Les documents nécessaires pour bénéficier de l'enregistrement au droit fixe

Le bénéfice de l'enregistrement au droit fixe de 150 dinars nécessite la présentation des documents suivants à l'occasion de l'enregistrement de l'opération de constitution de la société bénéficiaire de l'apport ou de l'augmentation de son capital:

- le bilan de l'année précédant l'année de réalisation de l'apport pour le propriétaire de l'entreprise individuelle, comportant les éléments d'actifs tels que les immeubles ou les fonds de commerce acquis objet de l'apport.
- une copie de la dernière déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu échue pour le propriétaire de l'entreprise individuelle.
- une copie de la carte d'identification fiscale et des états financiers de l'année précédant l'année de réalisation de l'apport pour la société bénéficiaire de l'apport certifiés par un commissaire aux comptes lorsque l'apport vise l'augmentation de capital de cette société.

§ 4. Doctrines administratives

❖ La transformation d'une entreprise individuelle implantée dans une ZDR en société ou la participation par l'apport de son patrimoine à une entreprise nouvellement créée entraîne la déchéance des avantages au titre du développement régional

Dans une prise de position (714) du 30 avril 2020, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable à une entreprise individuelle de fabrication d'aliments composés pour bétail implantée dans une zone de développement régional en activité depuis 1997, créée dans le cadre du code d'incitations aux investissements, et ce, dans les deux cas suivants :

- en cas de sa transformation en une personne morale,
- en cas de participation par l'apport du patrimoine de l'ancienne entreprise pour la création d'une nouvelle entreprise individuelle.

¹³² La certification avec réserve des comptes de l'une des sociétés précitées permet le bénéfice du régime de faveur. (Note commune 21/2005)

Sur cette base, la DGELF a apporté les précisions suivantes au cas de l'entreprise du cas précis :

- concernant le changement de la forme juridique de l'entreprise : une telle opération ne donne pas le droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du développement régional, et les bénéfices d'exploitation réalisés par la nouvelle société ne sont pas admis en déduction du résultat soumis à l'IS,
- concernant l'opération de valorisation de tous les actifs et passifs de l'entreprise individuelle pour les apporter à l'exploitation d'une nouvelle entreprise individuelle à créer : une telle opération a pour conséquence la cessation d'activité de l'entreprise existante. Par conséquent, cette opération ne permet pas aussi le bénéfice des avantages au titre du développement régional, et les revenus d'exploitation provenant de l'activité de la nouvelle entreprise ne sont pas admis en déduction de son résultat imposable à l'IR.

Sont exclues des avantages fiscaux au titre du développement régional, les entreprises créées dans le cadre des opérations de transmission ou suite à la cessation d'activité ou à la modification de la forme juridique de l'entreprise et ce, pour exercer la même activité relative au même produit ou au même service.

❖ **Sort des crédits d'impôt suite à l'apport d'une entreprise individuelle en société**

Dans une prise de position (826) du 15 mai 2007, la DGELF a précisé que :

- le crédit d'impôt sur le revenu et des acomptes provisionnels est restituable sur demande mais ne peut être transféré à la société à créer.
- Tout crédit de TVA déduite au niveau de l'entreprise individuelle n'est pas transférable à la société mais est restituable sur demande.

§ 5. Exemples d'illustration

Exemple 1 : Soit un exploitant d'une entreprise individuelle soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime réel qui a décidé de modifier la forme juridique de son entreprise d'une entreprise individuelle en une société unipersonnelle à responsabilité limitée, l'opération est réalisée le 1er avril 2020 moyennant l'apport de son entreprise individuelle dans le capital d'une société constituée à cet effet.

Supposons que l'entreprise individuelle ait réalisé au cours de la période allant du 1er janvier 2020 au 1er avril de la même année un résultat net de 996 000 dinars et ce compte tenu :

- d'une plus-value de 50 000 dinars au titre de l'apport des équipements et du matériel,
- d'une plus-value de 190 000 dinars au titre de l'apport d'un immeuble,
- d'une plus-value de 250.000D au titre de l'apport d'un fonds de commerce constitué par l'entreprise,
- d'une plus-value de 130.000D au titre de l'apport du stock de marchandises destiné à la vente,
- d'une plus-value de 7.500D provenant de l'apport d'actions cotées en bourse acquises courant l'année 2018.

Dans ce cas, et étant donné que la cession est réalisée dans le cadre d'une opération d'apport d'une entreprise individuelle dans le capital d'une société, le revenu imposable au titre de l'année de l'apport pour l'entreprise individuelle est déterminé comme suit :

Résultats réalisés au titre de la période allant du 1er janvier 2020 au 1er avril 2020	996 000D
Déduction de la plus-value provenant de l'apport de l'entreprise individuelle :	
Equipement et matériel :	50 000D
Immeuble	190 000D
Fonds de commerce	250 000D
Actions cotées en bourse	7 500D
Résultats imposables	498 500D

La plus-value provenant de l'apport du stock de marchandises destiné à la vente n'est pas déductible. La plus-value ayant été déduite des résultats de l'entreprise individuelle est réintégrée dans la limite de 50% au niveau de la société bénéficiaire de l'apport à l'exception de celle provenant de l'apport d'actions cotées en bourse et ce, sur la base du cinquième annuellement comme suit :

Plus-value déduite (50 000D + 190 000D + 250 000D)	490 000D
Quote-part de la plus-value à réintégrer par an (490 000D x 50%)/5	49 000D

Exemple 2 :

1- Supposons qu'une entreprise individuelle « A » partiellement assujettie à la TVA soit cédée en date du 12 février 2020 dans le cadre d'un apport dans le capital d'une société « B » assujettie à la TVA.

L'entreprise « A » possède à la date de la cession les biens suivants :

	Date d'acquisition	Prix d'achat hors TVA	Taux de la TVA	Pourcentage de déduction
Matériel informatique	3 mars 2019	20 000D	7%	80%
Camion	2 avril 2016	70 000D	19%	70%

Dans ce cas, l'entreprise « A » n'est pas tenue de régulariser la TVA au titre des biens objet de la cession.

2- Supposons que la société « B » cède le matériel informatique et le camion à une autre entreprise en date du 15 septembre 2021. Dans ce cas, la société « B » doit :

a- pour le matériel informatique : Régulariser la TVA comme suit:

- la TVA déduite au niveau de l'entreprise « A » : $(20\ 000D \times 7\%) \times 80\% = 1\ 120$ dinars
- la période globale de détention au niveau des deux entreprises : du 3 mars 2019 au 15 septembre 2021. La régularisation de la TVA s'effectue dans la limite de deux cinquièmes.
- La TVA à payer au trésor : $1\ 120D \times 2/5 = 448$ dinars

L'entreprise « B » doit mentionner le montant de la TVA objet de la régularisation sur le document de cession pour que l'entreprise cessionnaire puisse déduire la TVA conformément à la législation en vigueur.

b- Pour le camion : Puisque la période de détention globale au niveau des deux entreprises excède 5 ans (du 2 avril 2016 au 12 septembre 2021) alors l'entreprise « B » n'est pas tenue de régulariser la TVA au titre de l'opération de cession du camion.

Exemple 3 : Supposons que Monsieur « A » a apporté son entreprise individuelle dans le cadre d'une augmentation de capital d'une société anonyme « B » qui a une activité commerciale. L'entreprise individuelle comprend les éléments suivants :

- un fonds de commerce d'une valeur de 200 000 dinars grevé d'un nantissement de 80 000 dinars.
- un immeuble immatriculé au registre foncier représentant le lieu d'exploitation du fonds de commerce d'une valeur de 150 000 dinars grevé d'une hypothèque d'une valeur de 70.000 dinars.
- du matériel d'une valeur de 15 000 dinars.
- diverses dettes d'une valeur de 20 000 dinars non affectées à un élément précis de l'actif dans le contrat d'apport.

Droits dus :

- L'opération d'augmentation de capital est enregistrée au droit fixe de 150 dinars.
- Droit de la conservation de la propriété foncière 1500 dinars (200 000D x 1%)
- L'opération de prise en charge du passif bénéficie de l'enregistrement au droit fixe de 150 dinars. Cependant, et puisqu'un seul contrat ne peut subir plus qu'un droit fixe, on se limite à la perception du droit fixe dû sur l'augmentation de capital.

Exemple 4 :

Hypothèse n° 1 : Supposons que l'opération d'apport susvisé à l'exemple n°3 a été réalisée en date du 10 mars 2018 et que la société « B » bénéficiaire de l'apport a vendu le 3 février 2020 l'immeuble visé par l'exemple n°3 à la société « C » au prix de 200 000 dinars.

Droits dus par la société « C »

Droit d'enregistrement : $200\,000\text{ D} \times 5\% = 10\,000\text{ D}$

Droit de la conservation de la propriété foncière : $200\,000\text{ D} \times 1\% = 2\,000\text{ D}$

Droits dus par la société « B »

La société « B » est soumise au paiement des droits d'enregistrement au titre de la prise en charge du passif qui n'ont pas été acquittés en vertu de l'application du régime de faveur prévu pour l'apport d'entreprises individuelles, et ce en plus des pénalités de retard exigibles.

Droits d'enregistrement exigibles sur la prise en charge du passif :

Droit de mutation du fonds de commerce sur la prise en charge du passif grevant le fonds de commerce : $80\,000 \times 2,5\%$	2.000 D
Droit de mutation des immeubles sur la prise en charge du passif grevant l'immeuble : $70\,000 \times 5\%$	3.500 D
Puisque le contrat d'apport n'a pas précisé l'élément d'apport auquel sont rattachées les dettes, ces dernières sont affectées sur l'élément d'apport soumis au droit proportionnel le plus élevé donc sur l'immeuble. $20\,000 \times 5\% =$	1.000 D
Total	6.500 D

Les pénalités de retard sont dues à partir de l'expiration du délai fixé pour l'enregistrement de l'opération d'apport donc à partir du 10 mai 2018 (60 jours).

Période de retard : du 10 mai 2018 au 3 février 2020 donc 22 mois.

Pénalités de retard :

Pénalité variable ¹³³ : $6.500 \text{ D} \times 0,75\% \times 22$	1 072,5 D
Pénalité fixe ¹³⁴ (retard dépasse 60 jours) : $6.500 \text{ D} \times 2,5\% =$	162,5 D
Total	1 235 D

Hypothèse n° 2 : Supposons que l'opération d'apport a été réalisé le 10 mars 2018 et que la société « B » a effectué une opération de fusion avec une société à responsabilité limitée pour constituer une autre société à responsabilité limitée « D » et que tous les éléments de son patrimoine ont été transmis à la nouvelle société.

Dans ce cas, la société « B » n'est pas déchue du bénéfice du régime de faveur puisque la mutation a été réalisée dans le cadre d'une fusion. Les droits d'enregistrement et les pénalités de retard relatives à la prise en charge du passif sur l'immeuble et le fonds de commerce au titre de l'opération d'apport dans la société « B » ne sont pas exigibles.

¹³³ Tout retard dans le paiement de tout ou partie de l'impôt entraîne l'application d'une pénalité de retard liquidée au taux de 0,75% du montant de l'impôt par mois ou fraction de mois de retard, lorsque l'impôt exigible est acquitté spontanément et sans l'intervention préalable des services du contrôle fiscal. (Article 82, CDPF)

¹³⁴ La pénalité de retard précitée est majorée d'une pénalité fixe liquidée au taux de :

- 1,25% du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt ne dépasse pas 60 jours,
- 2,5% du montant de l'impôt exigible, lorsque le retard dans le paiement de l'impôt dépasse 60 jours.

Section 20. Restructuration en société mère ou holding par voie d'apport dans le cadre d'une opération d'introduction en bourse

Référence : Article 11 § I, Code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés

§ 1. Plus value d'apport de titres

Est déductible du bénéfice imposable, la plus-value provenant de l'apport d'actions et de parts sociales au capital de la société mère ou de la société holding à condition que la société mère ou la société holding s'engage à introduire ses actions à la bourse des valeurs mobilières de Tunis au plus tard à la fin de l'année suivant celle de la déduction. Ce délai peut être prorogé d'une seule année par arrêté du Ministre des Finances sur la base d'un rapport motivé du conseil du marché financier.

Le bénéfice de la déduction est subordonné au dépôt, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt de l'année de la déduction, de l'engagement précité, visé par le conseil du marché financier.

Les entreprises ayant bénéficié de cette déduction seront tenues du paiement de l'impôt non acquitté au titre de la plus-value déduite en vertu des dispositions précitées, majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur en cas de non dépôt, au centre ou au bureau de contrôle des impôts compétent, une attestation prouvant l'introduction de la société mère ou la société holding ayant bénéficié de l'apport, à la bourse des valeurs mobilières de Tunis dans un délai ne dépassant pas le troisième mois suivant l'expiration du délai susvisé.

Les pénalités de retard ne seront pas exigibles en cas de présentation d'une attestation délivrée par le conseil du marché financier prouvant que la non introduction de la société mère ou de la société holding à la bourse des valeurs mobilières de Tunis est due à des motifs qui ne lui sont pas imputables.

§ 2. Doctrines administratives

❖ Limitation de l'avantage aux opérations d'apport engendrant la détention d'une filiale au sens de l'article 461 du CSC

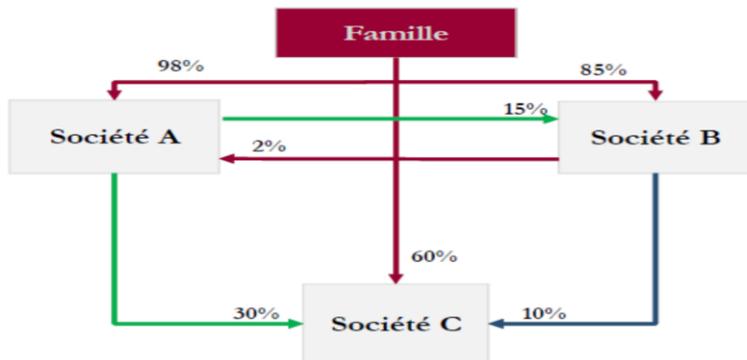
Dans la note commune 37/2007, l'administration fiscale l'exonération ou la déduction est accordée aux opérations d'apport qui aboutissent à la détention de la société mère ou la société holding dans le capital de la société objet de l'apport directement ou indirectement au moins la fraction susvisée des droits de vote, soit le taux de 40% et qu'aucun autre associé n'y détienne une fraction supérieure à la sienne. Ainsi, toute opération d'apport de titres chez la société mère engendrant une co-entreprise ou une entreprise associée demeure soumise à l'impôt.

❖ Exclusion des opérations de cession de titres suivie d'une conversion de la créance en capital de l'avantage

Dans une prise de position (1462) du 29 octobre 2007, la DGELF a précisé que le régime de déduction de la plus-value ne bénéficie qu'aux apports de titres à la société holding qui s'engage à s'introduire en bourse et non aux opérations de vente de titres à la société holding, et ce même le montant de la transaction sera inscrit en comptes courants des associés suivi d'une augmentation de capital par conversion desdits comptes courants afin d'éviter la lourdeur administrative relative à la nomination judiciaire d'un commissaire aux apports.

§ 3. Exemples d'illustration

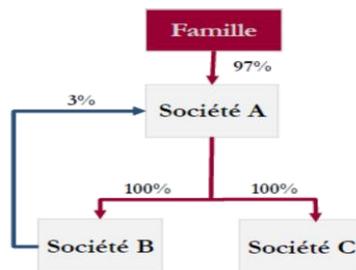
Prenons le cas d'un groupe composé de 3 sociétés « A » (société historique du groupe), « B », « C » détenue par le fondateur et sa famille. L'organigramme du groupe avant restructuration est le suivant :



Restructuration en société Mère « A »

La restructuration du groupe au tour de la société historique « A » s'opère par l'apport des titres « B » et « C » au capital de la société « A » :

- Apport au capital de la société « A » des titres détenus par la Famille dans le capital des sociétés « B » et « C »
- Apport au capital de la société « A » des titres détenus par la Société « B » dans le capital de la société « C ».

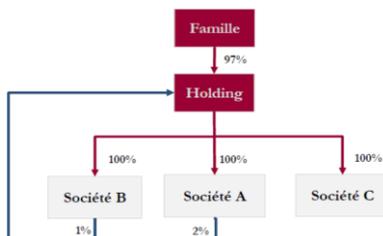


NB : la réduction du pourcentage de la famille dans la société A (de 98% à 97%) s'explique par l'apport de la société B des titres détenues dans la société C.

Restructuration en société Holding

La restructuration du groupe par la création d'une société holding s'opère par l'apport des titres « A », « B » et « C » au capital de la Holding :

- Apport des titres détenus par la Famille dans le capital des sociétés « A », « B » et « C ».
- Apport des titres détenus par la Société A dans le capital des sociétés « B » et « C ».
- Apport des titres détenus par la Société B dans le capital des sociétés « A » et « C ».

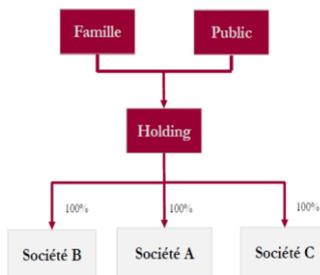


L'opération se traduit par les participations croisées et la constatation d'une plus-value d'apport chez les sociétés apporteuses.

Introduction en bourse

La restructuration du groupe par la création d'une société holding s'opère par l'apport des titres « A », « B » et « C » au capital de la Holding :

- Apport des titres détenus par la Famille dans le capital des sociétés « A », « B » et « C ».
- Apport des titres détenus par la Société A dans le capital des sociétés « B » et « C ».
- Apport des titres détenus par la Société B dans le capital des sociétés « A » et « C ».



Organigramme post IPO
(cas Holding)

Dans les deux cas de restructuration, les titres « A » ou Holding détenus par les sociétés du groupe, objet de la participation croisée, seront régularisés lors de l'introduction de la mère « A » ou Holding en bourse dans le cadre d'une OPV (Offre Public de Vente). Ladite opération se traduit par une deuxième plus-value d'introduction en bourse et l'encaissement du produit de cession (Cash in).

Généralement, la famille et les actionnaires non stratégiques procèdent eux aussi à la cession d'une partie de leurs actions anciennes de la société à admettre en bourse. (Cash out)

L'opération d'IPO (Initial Public Offering) est généralement suivie d'une augmentation de capital en numéraire de la société mère ou Holding dans le cadre d'une OPS (Offre Publique de Souscription).

Cadre fiscal de l'opération de restructuration

Les plus-values d'apport réalisées par la famille ainsi que ceux réalisés par les sociétés apporteuses de titres sont exonérées de l'IR ou totalement déductibles du bénéfice imposable le cas échéant.

Les participations croisées entre la mère ou Holding et les sociétés filiales cédées dans le cadre de l'OPV - opération d'introduction en bourse - sont totalement déductibles du bénéfice imposable au niveau des sociétés filiales. Aussi, les plus-values réalisées par la famille, ainsi que les actionnaires non stratégiques, dans le cadre de l'OPV sont exonérées de l'impôt sur le revenu.

Section 21. Avantages en matière de droit d'enregistrement

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

Référence : Article 23 §1, point 12 ter, Code des droits d'enregistrement et de timbre

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

Référence : loi n°94-90 du 26 juillet 1994 portant dispositions fiscales relatives au 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'immeubles conclus entre les établissements de crédits et le preneur dans le cadre des opérations de leasing ou opérations d'Ijarâh que la vente soit faite au cours de la durée de location ou à son terme bénéficient de l'enregistrement au droit fixe de 25 dinars par page de chaque copie d'acte.¹³⁵

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.

Demeurent en vigueur les avantages et les exonérations accordés aux projets en vertu de la législation fiscale ou de la législation relative à l'incitation aux investissements ou en vertu de textes particuliers, en cas d'acquisition des équipements, matériels ou de biens immobiliers objets de l'avantage ou de l'exonération dans le cadre d'un contrat de leasing.

§ 3. Doctrines administratives

❖ **Obligation d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement pour bénéficiaire 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%.

¹³⁵ Article 23 §1, point 12 ter, Code des droits d'enregistrement et de timbre

Section 22. Avantages en matière de TVA des équipements

Référence : Décret gouvernemental n° 2017-419 du 10 avril 2017, fixant les listes des équipements éligibles aux avantages fiscaux

§ 1. Teneur de la mesure

Nature investissement (Décret gouvernemental n° 2017-419 du 10 avril 2017)	Équipements importés, n'ayant pas de similaires fabriqués localement	Équipements 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 ¹³⁶	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

¹³⁶ 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.

		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)
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 :

- de présenter une attestation de dépôt de déclaration d'investissement, et ce pour les investissements directs,
- 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,
- 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,

- de déposer les déclarations fiscales échues,
- de produire, pour le secteur de l'artisanat, la carte professionnelle d'artisan ou du récépissé d'immatriculation pour les entreprises artisanales,
- 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.
- 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.
- 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. Réduction ou suspension de la TVA et des droits de douane sur certaines listes de produits

Référence : Article 75, Loi n° 2015-53 du 25 décembre 2015, portant loi de finances pour l'année 2016

L'article 75 de la loi de finances 2016 a adapté la législation en vigueur avec les dispositions de la constitution en fixant à titre définitif (et non conjoncturelle) :

- La suspension de la TVA due sur les produits repris par l'annexe n° 4 de la loi précitée¹³⁷ ;
- La réduction de la TVA due sur les produits repris par l'annexe n° 5 de la loi précitée ;
- La réduction ou la suspension des droits de douane dus à l'importation des produits repris par l'annexe n° 6 de la loi précitée

Les modalités et les procédures d'octroi des avantages fiscaux sont fixées par le décret gouvernemental n° 2015-2605 du 29 décembre 2015, relatif aux modalités et procédures d'octroi des avantages fiscaux prévus par les articles 31 et 75 de la loi n° 2015-53 du 25 décembre 2015, portant loi de finances pour l'année 2016, tel que modifié par le décret gouvernemental n° 2017-357 du 9 mars 2017.

A titre d'exemple, les aliments composés pour bétail relevant de la position douanière Ex 230990 sont repris dans l'annexe n° 4 de la loi de finances 2016 et bénéficient ainsi de la suspension de la TVA, et ce malgré que lesdits aliments aient été insérés dans le tableau B « nouveau » du Code de la TVA (*liste des produits et services soumis TVA au taux de 7%*).¹³⁸

§ 3. Régime fiscal des acquisitions financées par le leasing

Référence : Article 5, loi n°94-90 du 26 juillet 1994 portant dispositions fiscales relatives au 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.

¹³⁷ L'article 22 de la loi de finances 2017 a ajouté aux produits repris à l'annexe n° 4 « Le sucre non additionné d'aromatizants ou de colorants, y compris le sucre conditionné » relevant du numéro Ex 17-01 du tarif des droits de douane.

¹³⁸ Prise de position DGELF n°1484 du 30 mai 2018.

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.

§ 4. 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.

- **Octroi de l'avantage du régime suspensif de la TVA à une société d'aviiculture au titre du matériel acquis dans le cadre d'un contrat de leasing**

Dans une prise de position (613) du 16 mai 2019, la DGI a précisé qu'une société d'aviiculture (d'élevage de volailles) ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès de l'APIA au titre de l'extension de son activité, peut bénéficier du régime suspensif de la TVA au titre des redevances de leasing non encore échues afférentes à l'acquisition de matériel nécessaire à l'activité dans le cadre d'un contrat de leasing conclu en 2017, et ce, après vérification que le matériel objet de l'avantage de la suspension figure dans la liste n°3 ou la liste n°4 annexées au décret gouvernemental n° 2017-419 du 10 avril 2017 tel que modifié et complété notamment par le décret gouvernemental n° 2018-613 du 17 juillet 2018.

Section 23. Passage d'un régime d'encouragement à un autre régime moins favorable

Référence : Article 22, Loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement

§ 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,¹³⁹ 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.¹⁴⁰

❖ 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 la loi de l'investissement et de la loi portant refonte du dispositif des avantages fiscaux à savoir notamment :

- les avantages fiscaux octroyés au titre du réinvestissement des revenus et bénéfiques 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 :

¹³⁹ 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.

¹⁴⁰ 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.

- 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'État 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 :

* En ce qui concerne l'exportation totale

Au niveau de la phase d'investissement :

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

Au niveau de la phase d'exploitation :

- 3) exonération de la TFP et de la contribution au FOPROLOS.

* En ce qui concerne le développement régional

Au niveau de la phase d'investissement :

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

Au niveau de la phase d'exploitation :

- 6) déduction totale des bénéfices provenant de l'activité;
- 7) exonération de la TFP et de la contribution au FOPROLOS.
- 8) la prise en charge par l'État 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'enregistrement 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 $(6/10) \times 600$ 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'État 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 $(6/10) \times 600$ 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'État 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 24. Déchéance des avantages

Référence : Articles 21 et 22, Loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement

§ 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 prorogable 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).¹⁴¹

§ 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

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 :

- 1) des équipements au cours du mois de décembre 2013 d'une valeur globale de 1 Million 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,
- 2) 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 :

¹⁴¹ Article 30 de la loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement.

« 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 [$168\,000 - (168\,000 \times 37/120)$] 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 [$2\,880 - (2\,880 \times 37/120)$] 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 CII 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 2018 et les années ultérieures : la contribution est payée conformément au droit commun.

Chapitre 4. 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. Cadre juridique

Le cadre juridique des startups est matérialisé principalement par :

- Loi n° 2018-20 du 17 avril 2018, relative à la promotion des Startups.
- Décret gouvernemental n° 2018-840 du 11 octobre 2018, portant fixation des conditions, des procédures et des délais d'octroi et de retrait du label startup et du bénéfice des encouragements et des avantages au titre des startups et de l'organisation, des prérogatives et des modalités de fonctionnement du comité de labélisation.
- Décret gouvernemental n° 2019-1062 du 4 novembre 2019, portant création « Centre International de Tunis pour l'Economie Culturelle Numérique » et fixation de ses prérogatives et son organisation administrative, financière et les règles de fonctionnement.
- Circulaire de la Banque Centrale de Tunisie n° 2019-01 du 30 janvier 2019 relative aux comptes Startup en devises.
- Circulaire de la Banque Centrale de Tunisie n° 2019-02 du 30 janvier 2019 relative aux Transferts au titre des opérations courantes.
- Arrêté du chef du gouvernement du 12 février 2019, portant nomination de membres du comité de labélisation des startups.

§ 2. 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 millions de dinars de total bilan ou de chiffre d'affaires annuel hors TVA,
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 créé 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.

La start-up labellisée bénéficie des avantages des incitations et avantages pendant la durée de validité du label «start-up», qui ne peut excéder une durée de 8 ans à compter de la date de constitution.

La start-up est tenue pendant la durée de validité du label de :

- 1) Réaliser les objectifs de croissance relatifs à l'effectif, au total des actifs et au chiffre d'affaires comme suit :

Durée	Effectif	Chiffre d'affaires ou total bilan
Au bout de 3 ans de la date d'octroi du label	Supérieur ou égal à 10 employés	Supérieur ou égal à 300 mille dinars
Au bout de 5 ans de la date d'octroi du label	Supérieur ou égal à 30 employés	Supérieur ou égal à 1 million de dinars

- 2) Tenue de comptabilité et mise à disposition du ministère de l'économie numérique des états financiers dans un délai ne dépassant pas le 31 mars de l'année qui suit.
- 3) Communication au ministère de l'économie numérique des changements intervenant dans les 5 critères de labélisation précités dans le délai d'un mois.

Le label Start-up est retiré si :

- L'entreprise ne réalise pas les objectifs relatifs à l'effectif, le total du bilan et le chiffre d'affaires,
- L'entreprise ne remplit plus les 5 critères de labélisation.

§ 3. 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'État 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 crée 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'État des charges salariales et patronales.

§ 4. 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.

L'impôt sur les sociétés : Les Startups sont exonérées de l'impôt sur les sociétés pendant la période de labélisation.

Les charges salariales et patronales : Les Startups bénéficient de la prise en charge par l'État des charges salariales et patronales de sécurité sociale (CNSS) pendant la période de labélisation.

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.

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 Agréés 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.

§ 5. Avantages aux Investisseurs

Le dégrèvement fiscal : 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 Startups labélisés.

La déduction est subordonnée à :

- la personne souhaitant bénéficier de la déduction doit être en situation régulière à l'égard de l'administration fiscale et des caisses de sécurité sociale,
- la tenue d'une comptabilité conformément à la législation en vigueur pour les personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale,
- le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès de la direction de l'économie numérique via le portail électronique des startups conformément à un formulaire prévu à cet effet,
- l'émission de nouvelles actions ou parts sociales,
- la présentation, à l'appui de la déclaration de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, d'une copie du label attribué à la start-up dans laquelle la participation a eu lieu et d'une attestation de libération du capital souscrits ou tout autre document équivalent,
- la non réduction du capital souscrit pendant une période de 5 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 non cession des actions ou des parts sociales qui ont donné lieu au bénéfice de la déduction, avant la fin des 2 années suivant celle de la libération du capital souscrit,
- 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,
- 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.

Le dégrèvement financier, nonobstant le minimum d'impôt, est également accordé au réinvestissement dans la souscription aux SICAR affectés aux fonds d'investissement à risque ou aux fonds d'amorçage et aux organismes d'investissements conformément à la législation qui s'engagent à affecter 65% au minimum du capital libéré et toute somme mise à disposition dans le capital des startups ou dans les obligations convertibles sans intérêt émises par les startups aux conditions suivantes :

- la personne souhaitant bénéficier de la déduction doit être en situation régulière à l'égard de l'administration fiscale et des caisses de sécurité sociale,

- la tenue d'une comptabilité conformément à la législation en vigueur pour les personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale,
- la présentation, à l'appui de la déclaration de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, de l'attestation de souscription et de libération du capital ou des montants déposés sous forme de fonds à capital risque ou des parts, délivrée par la société d'investissement à capital risque ou le gestionnaire de fonds communs de placement à risque ou de fonds d'amorçage ou de tout autre organisme d'investissement selon la législation en vigueur,
- l'engagement des SICAR ou des gestionnaires de FCPR ou de fonds d'amorçage ou de tout autre organisme d'investissement selon la législation en vigueur, d'utiliser le capital social libéré ou les montants déposés sous forme de fonds à capital risque ou les parts libérées, et ce, à travers la participation au capital social des startups via :
 - o l'acquisition d'actions ou de parts sociales nouvelles ou anciennes, ou
 - o l'intervention au profit des startups, dans lesquelles ils détiennent au moins 5% du capital, par le biais de souscription à des obligations convertibles en actions sans intérêt, l'octroi d'avances en comptes courants associés sans intérêts et d'une façon générale toute autre forme de quasi-fonds propres sans intérêts, sans toutefois être contraint par les plafonds et les seuils stipulés dans le décret n° 2012-890 du 24 juillet 2012,
- la non réduction du capital des SICAR ou le retrait des montants déposés sous forme de fonds à capital risque ou le rachat des parts souscrites dans les FCPR ou les fonds d'amorçage ou tout autre organisme d'investissement selon la législation en vigueur, et ce, durant une période de 5 ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle où a eu lieu la libération du capital souscrit ou des montants ou des parts, sauf en cas de réduction pour résorption des pertes,
- l'émission d'actions nouvellement émises pour la souscription au capital des sociétés d'investissement à capital risque et la non cession de ces actions avant la fin des 2 années suivant celle de la libération du capital souscrit,
- la non stipulation dans les conventions conclues avec les promoteurs de garanties hors projet ou de rémunérations qui ne sont pas liées aux résultats du projet objet de l'opération de participation des sociétés d'investissement à capital risque,
- 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 ou le rachat des parts des fonds ayant donné lieu au bénéfice de la déduction, et ce pour les personnes tenues juridiquement de disposer d'une comptabilité conformément à la législation en vigueur.

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

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 attractif 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.

§ 6. Doctrines administratives

❖ Régime applicable en matière d'IS à une startup ayant obtenu son label en cours d'année

Dans une prise de position (3176) du 9 septembre 2019, la DGELF a rappelé que les startups bénéficient pendant la durée de validité du label startup, notamment, de l'exonération de l'IS.

Une société qui obtient le label startup en cours d'année bénéficie de l'exonération de l'IS à partir de la date d'obtention dudit label. Les bénéfices réalisés antérieurement à l'obtention du label demeurent soumis à l'IS conformément à la législation en vigueur.

De ce fait, en cas de tenue d'une comptabilité analytique, les bénéfices réalisés avant et après la date d'obtention du label sont déterminés sur la base de cette comptabilité.

A défaut de comptabilité analytique, les bénéfices réalisés antérieurement à la date d'obtention du label sont déterminés sur la base d'un pourcentage obtenu par le rapport entre le chiffre d'affaires réalisé à partir du 1^{er} janvier jusqu'à la date d'obtention du label startup et le chiffre d'affaires global réalisé durant l'exercice.

Concernant les acomptes provisionnels, la DGELF a précisé que la startup du cas d'espèce ayant obtenu son label au cours de l'exercice 2019, demeure tenue de payer les acomptes provisionnels au cours de la même année, calculés sur la base de l'IS dû au titre des bénéfices de l'exercice 2018.

Les acomptes provisionnels payés en 2019 sont imputables sur l'IS dû au cours de l'exercice 2020.

Au cas où la société dégage un crédit d'impôt provenant des acomptes provisionnels, il peut faire l'objet d'une demande de restitution conformément à la législation fiscale en vigueur.

❖ **L'autorisation de la commission créée par l'article 74 du code de l'IRPP et de l'IS n'est pas exigée pour le bénéfice de la déduction au titre de la souscription au capital des Startups**

Dans une prise de position (551) du 10 mars 2020, la DGELF a précisé que l'article 13 de la loi n° 2018 20 susvisée relative aux Startups n'a pas exigé l'approbation de la commission créée en vertu de l'article 74 code de l'IRPP et de l'IS, il s'ensuit que les opérations de souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises ayant obtenu le label Startup peuvent bénéficier de la déduction susvisée prévue par le deuxième tiret dudit article 13 et ce, à condition de satisfaire aux conditions prévues par l'article 22 du décret gouvernemental n° 2018-840 du 11 octobre 2018, sans exiger l'obtention de l'approbation de la commission prévue par l'article 74 susvisé, dès lors que l'approbation de cette commission reste obligatoire uniquement pour le bénéfice de la déduction prévue par ledit article 74 du code de l'IRPP et de l'IS.

Section 2. Société de commerce international

§ 1. Cadre juridique

Le cadre juridique des sociétés de commerce international est matérialisé principalement par :

- **Loi n° 94-42 du 7 mars 1994**, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international, telle que modifiée et complétée par :
 - o **Loi n° 96-59 du 6 juillet 1996**, modifiant et complétant la loi n°94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.
 - o **Loi n° 98-102 du 30 novembre 1998**, complétant la loi n° 94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.
 - o **Loi n° 2017-8 du 14 février 2017**, portant refonte du dispositif des avantages fiscaux et notamment son article 15.
 - o **Loi n°2019-47 du 29 mai 2019**, relative à l'amélioration du climat de l'investissement et notamment son article 5.
- **Arrêté du ministre de l'Économie nationale du 12 avril 1994**, fixant le capital minimum exigé pour la constitution des sociétés de commerce international, tel que complété par l'**Arrêté du ministre du Commerce du 28 avril 1999**.
- **Arrêté du ministre du Commerce du 10 septembre 1996**, fixant le montant minimum et le mode de calcul des ventes à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne et de la valeur du solde des opérations de négoce international et de courtage, tel que modifié par l'**Arrêté du ministre du Commerce du 3 décembre 1998**.
- **Circulaire aux intermédiaires agréés n° 2001-01 du 10 janvier 2001** relative au négoce et courtage internationaux.

§ 2. Définition

Les sociétés de commerce international, qu'elles soient résidentes ou non résidentes, sont classées en trois 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**.

§ 3. 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.

Mesures pour atténuer les répercussions de la propagation du Coronavirus « Covid-19 »¹⁴²

Les entreprises totalement exportatrices sont autorisées également à augmenter, au cours de l'année 2020, le taux d'écoulement de leurs produits sur le marché local à 50% de leur chiffre d'affaires à l'export réalisé durant l'année 2019.

Pour les nouvelles entreprises le taux de 50% est déterminé sur la base de leur chiffre d'affaires à l'export réalisé à partir de l'entrée en activité effective.

¹⁴² Article 10, Décret-loi du Chef du Gouvernement n° 2020-6 du 16 avril 2020, prescrivant des mesures fiscales et financières pour atténuer les répercussions de la propagation du Coronavirus « Covid-19 »

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.

§ 4. Régime des changes et du commerce extérieur

Les sociétés de commerce international peuvent exercer leur activité en qualité de **résidentes** ou de **non-résidentes** 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.

§ 5. 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 antérieure, 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 élargi 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 négoce internationaux 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 quand le pourcentage d'exportation minimum des produits et marchandises d'origine tunisienne est respecté.

❖ Régime des sociétés créées 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 2019 et 2020.

Les bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale demeurent soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 25%.

❖ 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%.

§ 6. Vente sur le marché local

Les sociétés de commerce international ne peuvent effectuer des ventes directes sur le marché local qu'après 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.

§ 7. Taxe sur la Valeur Ajoutée

Les sociétés de commerce international bénéficient du régime suspensif de la TVA prévu par l'article 11 du Code de la TVA au titre des activités fixées par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994.

❖ Sociétés partiellement exportatrices

Les sociétés partiellement exportatrices bénéficient du régime suspensif de la TVA pour leurs acquisitions locales de produits et services donnant droit à la déduction ; ladite attestation ne couvre pas les investissements.

La déclaration d'achat en suspension de la TVA délivrée à cet effet fait référence au 1er § du paragraphe I de l'article 11 du Code de la TVA.

❖ Sociétés totalement exportatrices

Les sociétés totalement exportatrices bénéficient du régime suspensif de la TVA pour les opérations d'importation et d'acquisition locale de matières, produits et équipements et les prestations de services nécessaires à leur activité et donnant droit à déduction.¹⁴³

La déclaration d'achat en suspension de la TVA délivrée à cet effet fait référence au 2ème § du paragraphe I de l'article 11 du Code de la TVA.

Deux types d'autorisations peuvent leur être accordées :

- une autorisation générale, d'une durée de validité limitée à une année renouvelable, qui servira pour l'acquisition de biens et services ouvrant droit à déduction et nécessaires à leur activité (marchandises à exporter et autres biens et services consommables tels que fournitures de bureau, transport de marchandises, etc.).
- des autorisations ponctuelles, accordées au cas par cas, pour leurs acquisitions de voitures utilitaires et des immeubles nécessaires à l'activité dont la nécessité d'utilisation peut être justifiée eu égard à l'activité de la société. Pour le bénéfice de cet avantage, les intéressés doivent déposer pour chaque acquisition une demande et des factures pro forma.

§ 8. 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.

§ 9. 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.

§ 10. Doctrines administratives

❖ Non respect des conditions d'exercice de l'activité

Dans une prise de position (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

¹⁴³ 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. (Note commune 24/2017)

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 position (467) du 23 mai 2019, la DGI a précisé que les sociétés de commerce international résidentes qui réalisent un faible pourcentage de leurs ventes provenant de l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne comparé au solde des opérations de négoce et de courtage international ainsi que celles qui réalisent un chiffre d'affaires provenant exclusivement du solde des opérations de négoce et de courtage international, ne peuvent pas prétendre au bénéfice des avantages fiscaux accordés à l'exportation, étant donné que ledit solde des opérations de courtage et de négoce international doit être secondaire, comparé au chiffre d'affaires provenant de l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne

❖ **Opérations de négoce et de courtage internationaux réalisées par les sociétés résidentes**

Dans une prise de position (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.

❖ **Sort des bénéfices réinvestis dans la souscription au capital d'une société de commerce international totalement exportatrice**

Dans une prise de position (1302) du 8 avril 2019, la DGELF a rappelé qu'en application de la législation fiscale en vigueur au 31 décembre 2018, les opérations de réinvestissement réalisées antérieurement au 1^{er} janvier 2019 par la souscription au capital initial ou à son augmentation des sociétés totalement exportatrices telles que définies par l'article 69 du code de l'IRPP et de l'IS bénéficient de la déduction totale des revenus et bénéfices réinvestis à condition de remplir les conditions requises, et ce, sous réserve du minimum d'impôt.

Toutefois, ce régime fiscal privilégié qui bénéficiait à l'exportation et aux régimes fiscaux similaires a été abrogé par la loi n° 2018-56 portant loi de finances pour l'année 2019.

Les avantages fiscaux retirés en matière d'IR et d'IS concernent les revenus et bénéfices que ce soit au titre de l'exploitation qu'au titre du réinvestissement. Par conséquent, ne sont plus déductibles les bénéfices réinvestis à compter du 1^{er} janvier 2019 à la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises totalement exportatrices.

Sur cette base, la DGELF a précisé pour le cas particulier que les bénéfices réinvestis à la souscription à l'augmentation du capital d'une société de commerce international totalement exportatrice antérieurement au 1^{er} janvier 2019, sont déductibles pour la détermination du résultat imposable à l'IS au titre de l'exercice 2018, sous réserve du minimum d'impôt et ce, à condition que l'activité de la société de commerce international soit exercée conformément à la législation en vigueur et à condition de remplir les conditions de déductibilité prévues par la législation en vigueur au 31 décembre 2018.

❖ **L'expédition à l'étranger d'échantillons de produits ayant une valeur marchande et prêts à l'utilisation constitue une opération d'exportation**

Dans une prise de position (5) du 3 janvier 2020, la DGI a rappelé que les échantillons à l'importation ou à l'exportation sont des petites quantités de produits présentés n'ayant pas de valeur marchande et non commercialisables ni utilisables, et ce, au sens de la note générale du 23 juin 2004 émanant de la direction générale de la douane.

Sur cette base, la DGI a précisé pour la société de commerce international totalement exportatrice du cas précis que l'opération d'expédition à un client résident en France d'échantillons ayant une valeur en Douane, et prêts à l'utilisation, constitue une opération d'exportation. Par conséquent, le décompte de la période de déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation fixée à 10 ans pour ladite société susvisée commence à courir à compter de la date d'exportation des échantillons du produit, à titre onéreux, au profit du client français.

❖ **Une société de commerce international totalement exportatrice qui approvisionne d'autres entreprises totalement exportatrices est éligible aux avantages de l'exportation totale et au régime suspensif de la TVA**

Dans une prise de position (1649) du 23 octobre 2019, la DGI a apporté des éclaircissements concernant le régime de TVA applicable à une société de commerce international totalement exportatrice qui approvisionne des entreprises totalement exportatrices en matières premières et en matériel nécessaires à leur exploitation. Ainsi :

- En application des dispositions de l'article 2 de la loi n° 94-42 du 7 mars 1994, sont considérées sociétés de commerce international, notamment celles qui effectuent exclusivement des opérations d'importation et d'exportation de marchandises et de produits avec des entreprises totalement exportatrices.
- Conformément aux dispositions transitoires prévues par l'article 41 de la loi de finances n° 2018-56 du 27 décembre 2018, sont réputées opérations d'exportation bénéficiant des avantages fiscaux accordés au titre de l'export en vigueur au 31 décembre 2018, les ventes de biens, de produits et d'équipements par les sociétés de commerce international exerçant conformément à la législation les régissant, réalisées au cours des années de 2018 à 2020, aux entreprises totalement exportatrices, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévus 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.

Sur cette base, la DGI a précisé que les ventes de la société de commerce international totalement exportatrice du cas précis de produits et d'équipements aux entreprises totalement exportatrices répond à la définition de l'export et bénéficie, par conséquent, des avantages fiscaux accordés au régime de l'exportation totale.

§ 11.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 78%)	315 000
Vente de marchandises acquises de la Chine pour le compte de sociétés implantées en Europe	2 700 000
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	18 000
Autres charges d'exploitation et de financement affectées à l'activité de négoce (achat-vente)	32 000
Total des charges	3 740 000
Résultat comptable avant IS	400 000

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	<input type="checkbox"/>
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	<input type="checkbox"/>
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 bénéficiaires 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	<input type="checkbox"/>
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	<input type="checkbox"/>
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 courtage international a été réalisée après l'expiration 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			2 777

Section 3. Tunisiens résidents à l'étranger dans le cadre de réalisation de projets ou de participation à des projets

Référence : Décret n° 2013-4632 du 18 novembre 2013, fixant les conditions et les modalités d'octroi des avantages fiscaux au profit des Tunisiens résidents à l'étranger dans le cadre de réalisation de projets ou de participation à des projets.

Le régime fiscal privilégié accordé au profit des tunisiens résidents à l'étranger dans le cadre de réalisation de projets ou de participation à des projets au titre des équipements, matériels et d'un seul camion¹⁴⁴, se présente comme suit :

- l'exonération des droits et taxes dus à l'importation ou à l'acquisition auprès des entreprises exerçant sous le régime de l'entrepôt privé,
- la suspension de la TVA, du droit de consommation et des droits sur le chiffre d'affaires, à l'acquisition sur le marché local auprès des personnes assujetties à la TVA.

Le régime fiscal privilégié est accordé une seule fois non renouvelable soit à l'importation ou à l'acquisition sur le marché local ou à l'acquisition auprès des entreprises exerçant sous le régime de l'entrepôt privé, à la personne physique résidente à l'étranger remplissant les conditions suivantes :

- de nationalité tunisienne et ayant atteint l'âge de 18 ans au moins à la date de la demande du bénéfice de ce régime,
- résident à l'étranger pour une période égale à deux ans au moins, et ce, pour la période précédant immédiatement la date de sa dernière entrée en Tunisie,
- la durée globale de son séjour en Tunisie durant les deux années précitées ne doit pas dépasser 183 jours pour chaque période de 365 jours.

Délai d'investissement : Pour bénéficier du régime fiscal privilégié, l'intéressé doit réaliser les opérations d'importation ou de chargement ou d'acquisition sur le marché local ou d'acquisition auprès des entreprises exerçant sous le régime de l'entrepôt privé des équipements, matériels et du camion dans un délai ne dépassant pas une (1) année à partir de la date de sa dernière entrée en Tunisie.

Conduite du camion « RS » : La conduite du camion objet du privilège fiscal visé à l'article premier du présent décret par une personne autre que le bénéficiaire est subordonnée à l'obtention, au préalable, d'une autorisation délivrée par le chef de bureau des douanes. L'autorisation susvisée ne peut être accordée qu'au profit des personnes recrutées par le propriétaire du camion ou la société dans laquelle est prise une participation sur la base d'une demande en l'objet appuyée des justificatifs nécessaires et essentiellement une attestation de travail valable et une attestation d'affiliation au régime de sécurité sociale de la personne recrutée.

¹⁴⁴ Le camion objet de la demande de bénéfice du régime fiscal privilégié, doit :

- relever du numéro de position 87.04 du tarif des droits des douanes,
- être la propriété de la personne qui demande le bénéfice de ce privilège,
- avoir à la date de son importation un âge ne dépassant pas sept ans, à partir de la date de sa première mise en circulation,
- être acquis auprès de l'un des concessionnaires agréés des véhicules automobiles ou auprès d'un industriel local des véhicules automobiles et ce, en cas d'acquisition sur le marché local ou à l'acquisition auprès des entreprises exerçant sous le régime de l'entrepôt privé.

Le camion importé ou acquis localement dans le cadre du régime fiscal privilégié, doit être immatriculé dans la série normale tunisienne « régime suspensif ».

Engagement de non cession : Le bénéficiaire du régime fiscal privilégié doit fournir un engagement écrit de ne pas céder les matériels, équipements et le camion bénéficiant du régime fiscal privilégié durant les cinq (5) premières années à compter de la date d'enregistrement de la déclaration en douane afférente à l'importation des matériels et équipements ou de la date d'émission de la facture relative à leur acquisition sur le marché local, et à compter de la date d'immatriculation du camion dans la série normale tunisienne « régime suspensif ».

Délai de commencement de l'exécution du projet : Le commencement de l'exécution du projet ou la participation à un projet doit être faite dans un délai ne dépassant pas une (1) année à partir de la date d'obtention du bénéficiaire de l'attestation de dépôt de la déclaration d'investissement.

Cession de la participation : En cas de participation à un projet, la cession par le bénéficiaire du régime fiscal privilégié de la totalité ou d'une partie de sa participation dans le capital de ce projet, avant l'expiration d'un délai de cinq (5) ans à compter de la date d'enregistrement de la déclaration en douane afférente à l'importation des matériels et équipements ou de la date d'émission de la facture relative à leur acquisition sur le marché local, et à compter de la date d'immatriculation du camion dans la série normale tunisienne « régime suspensif », est soumise à l'accord préalable du chef de bureau des douanes et au paiement, par la société, du montant des droits et taxes exigibles au titre des matériels, équipements et du camion objet du privilège fiscal. Le montant des droits et taxes est calculé sur la base de la valeur et des taux en vigueur à la date de cession et une attestation de mainlevée est délivrée en l'objet.

Cession du matériel : La cession de la totalité ou d'une partie des matériels, équipements et camion objet du privilège fiscal avant l'expiration du délai de non cession de 5 ans, est soumise à l'accord préalable du chef de bureau des douanes et au paiement du montant des droits et taxes exigibles. Ce montant est calculé sur la base de la valeur et des taux en vigueur à la date de cession et une attestation de mainlevée est délivrée en l'objet.

Arrêt de l'activité du projet : Il découle de l'arrêt de l'activité du projet créé ou dans lequel est prise une participation par le bénéficiaire du régime fiscal privilégié avant la fin du délai de non cession de 5 ans, la régularisation de la situation des matériels, des équipements et du camion selon les mêmes modalités et procédures citées ci-dessus.

Non commencement du projet : En cas de non commencement d'exécution du projet ou de non participation à un projet durant la période d'une année, le bénéficiaire du régime fiscal privilégié peut régulariser la situation des matériels, équipements et le camion objet du privilège fiscal, et ce, par le paiement du montant des droits et taxes exigibles à la date de la régularisation. Ce montant est calculé sur la base de la valeur et des taux en vigueur à la date de régularisation et une attestation de mainlevée est délivrée en l'objet.

Décès du bénéficiaire En cas de décès du bénéficiaire du régime fiscal privilégié, la franchise accordée au titre des matériels, équipements et du camion importés ou acquis localement demeure un droit acquis pour les héritiers qui ne sont plus soumis à la réserve d'incessibilité prévue ci-dessus. La situation des matériels, équipements et du camion est régularisée sans paiement du montant des droits et taxes dus à l'importation ou à l'acquisition sur le marché local et une attestation de mainlevée est délivrée en l'objet.

Section 4. Patrimoine archéologique, historique et des arts traditionnels

Référence : Article 77 et 78, Code du Patrimoine Archéologique, Historique et des Arts Traditionnels

§ 1. Incitations financières

Les propriétaires qui réalisent des travaux d'amélioration autorisés ou décidés par le Ministère chargé du patrimoine et portant sur des monuments historiques protégés ou classés, bénéficient de subventions accordées par le Fonds National d'Amélioration de l'Habitat (F.N.A.H) créé par décret du 23 août 1956.

Ne bénéficient pas de cet avantage les travaux concernant les constructions neuves et les travaux à caractère somptuaire.

§ 2. Dégrèvement fiscal

Les dépenses des travaux d'amélioration effectués par les propriétaires personnes physiques sur des monuments historiques protégés ou classés, autorisés ou décidés par le Ministre chargé du Patrimoine, sont déduits de l'assiette des impôts sur les revenus. Dans tous les cas cette déduction ne pourra dépasser les 50% du revenu imposable.

Bénéficient de cet avantage les propriétaires personnes physiques qui réalisent des travaux d'amélioration de réparation ou de réhabilitation autorisés par les services compétents du ministère chargé du patrimoine dans leurs immeubles situés à l'intérieur des sites culturels et des secteurs sauvegardés, conformément aux programmes et aux normes établis à cet effet.

Bénéficient également de cet avantage quiconque entreprend des travaux d'amélioration, de réparation ou de réhabilitation des monuments et des biens immobiliers appartenant à l'État, aux collectivités locales et aux établissements publics à caractère administratifs.

Ne bénéficient pas de cet avantage les travaux de constructions neuves et les travaux à caractère somptuaire.

L'avantage prévu au présent article est accordé par le Ministre des Finances sur demande du propriétaire accompagnée des pièces justificatives des dépenses dûment authentifiées par les services compétents du Ministère chargé du Patrimoine.

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 EXCEPTÉES DU BÉNÉFICÉ DES INCITATIONS DU DÉVELOPPEMENT RÉGIONAL**

- 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****I- 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

- Équipements 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 :
 - fabrication assistée par ordinateur FAO,
 - gestion de la maintenance assistée par ordinateur GMAO,
 - gestion de la production assistée par ordinateur GPAO,
 - qualité,
 - conception assistée par ordinateur CAO et
 - 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 :
 - fabrication assistée par ordinateur FAO,
 - gestion de la maintenance assistée par ordinateur GMAO,
 - gestion de la production assistée par ordinateur GPAO,
 - qualité,
 - conception assistée par ordinateur CAO,
 - dessin assisté par ordinateur DAO,
 - découpe et
 - 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		
- Délégation de Jendouba		X
- Délégation de Jendouba Nord		X
- Délégation de Bou Salem		X
- Délégation de Tabarka		X
- Délégation de Aïn Draham		X
- Délégation de Fernana		X
- Délégation de Ghardimaou		X
- Délégation de Oued Meliz		X
- Délégation de Balta Bou Aouane		X
Gouvernorat de Kasserine		
- Délégation de Kasserine Nord		X
- Délégation de Kasserine Sud		X
- Délégation d'Ezzouhour		X
- Délégation de Hassi El Frid		X
- Délégation de Sbeitla		X
- Délégation de Sbiba		X
- Délégation de Djedliane		X
- 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		X
- 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

Les Zones	Premier groupe	Deuxième groupe
Gouvernorat de Siliana		
- Délégation de Bou Arada		X
- Délégation de Gaâfour		X
- Délégation d'El Krib		X
- Délégation d'El Aroussa		X
- Délégation de Siliana Nord		X
- Délégation de Siliana Sud		X
- Délégation de Bou Rouis		X
- Délégation de Bargou		X
- Délégation de Makthar		X
- Délégation d'Er-Rouhia		X
- Délégation de Kesra		X
Gouvernorat de Sidi Bouzid		
- Délégation de Sidi Bouzid Ouest		X
- Délégation de Sidi Bouzid Est		X
- Délégation de Mezzouna		X
- Délégation de Regueb		X
- Délégation de Ouled Haffouz		X
- Délégation de Bir El Hafey		X
- Délégation de Sidi Ali Ben Aoûn		X
- Délégation de Menzel Bouzaïenne		X
- Délégation de Jilma		X
- Délégation de Cebalet Ouled Asker		X
- Délégation de Meknassy		X
- Délégation de Souk Jedid		X
- Délégation d'Essaïda		X
Gouvernorat du Kef		
- Délégation de Kef Ouest		X
- 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 Khasba		X
- Délégation de Djérisa		X
- Délégation d'El Ksour		X
- Délégation de Dahmani		X
- Délégation de Sers		X
- Délégation de Touiref		X

Les Zones	Premier groupe	Deuxième groupe
Gouvernorat de Tataouine		
- Délégation de Tataouine Nord		X
- Délégation de Tataouine Sud		X
- Délégation de Bir Lahmar		X
- Délégation de Smar		X
- Délégation de Ghomrassen		X
- Délégation de Dhehiba		X
- Délégation de Remada		X
Gouvernorat de Béja		
- Délégation de Medjez El Bab	X	
- Délégation de Béja Nord		X
- Délégation de Béja Sud		X
- Délégation de Tebourouk		X
- Délégation de Tibar		X
- Délégation de Testour		X
- Délégation de Goubellat		X
- Délégation de Nefza		X
- Délégation de Amdoun		X
Gouvernorat de Gafsa		
- Délégation de Gafsa Nord		X
- Délégation de Gafsa Sud		X
- Délégation de Sidi Aich		X
- Délégation d'El Ksar		X
- Délégation d'Oum El Araies		X
- Délégation de Redeyef		X
- Délégation de Metlaoui		X
- Délégation de Mdhila		X
- Délégation d'El Guetar		X
- Délégation de Belkhir		X
- Délégation de Sned		X
- Délégation de Sidi Boubaker		X
- Délégation de Zanouch		X
Gouvernorat de Médenine		
- Délégation de Médenine Sud		X
- Délégation de Médenine Nord		X
- Délégation de Ben Guerdane		X
- Délégation de Sidi Makhlof		X
- Délégation de Béni Khedech		X

Les Zones	Premier groupe	Deuxième groupe
Gouvernorat de Mahdia		
- Délégation de Chorbane		X
- Délégation d'Essouassi		X
- Délégation de Hébiria		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		X
Gouvernorat de Kébili		
Délégation de Kébili Sud		X
Délégation de Kébili Nord		X
Délégation de Souk El Ahad		X
Délégation de Douz Nord		X
Délégation de Douz Sud		X
Délégation d'El Faouar		X
Délégation de Réjim Maatoug		X
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		X
Délégation d'En-Nadhour		X
Gouvernorat de Tozeur		
Délégation de Tozeur		X
Délégation de Dégach		X
Délégation de Tamaghza		X
Délégation de Nefta		X
Délégation de Hazoua		X
Délégation de Hammet El Djérid		X
Gouvernorat de Bizerte		
Délégation de Djourmine		X
Délégation de Ghézala		X
Délégation de Sedjnane		X

Les Zones	Premier groupe	Deuxième groupe
Gouvernorat de Sfax		
Délégation de Agareb	X	
Délégation de Djebeniana	X	
Délégation d'El Amra	X	
Délégation d'El Hancha	X	
Délégation d'El Ghraiba	X	
Délégation de Skhira	X	
Délégation de Bir Ali Ben Khalifa	X	
Délégation de Menzel Chaker	X	
Délégation de Kerkennah		X
Gouvernorat de Sousse		
Délégation de Sidi El Hani	X	

ANNEXE 8**LISTE DES ACTIVITES DE SOUTIEN**

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 médecine sportive,
 - centres d'éducation et de culture physique,
 - parcs de loisirs,
 - centres de protection des personnes âgées.
7. Hébergement universitaire privé.

Tableau récapitulatif des primes et incitations

Tableau 1. Primes et incitations dans le cadre de la loi d'investissement

Investissement		Avantage
Prime de l'augmentation de la valeur ajoutée 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.
Filières économiques (Annexe 1)		15% du coût des investissements approuvés avec un plafond de 1 million de dinars .
Performance économique	Investissements matériels pour la maîtrise des nouvelles technologies <u>lors de la création</u> . (Annexe 4)	50% du coût des investissements approuvés avec un plafond de 500 mille dinars . Ce taux est fixé à <ul style="list-style-type: none"> - 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.
	Investissements matériels pour l'amélioration de la productivité (Annexe 4)	
	Investissements immatériels <u>lors de la création</u> . (Annexe 5)	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 .
	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.

Investissement	Avantage
Prime de développement régional	
Premier groupe des zones de développement 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 .
Deuxième groupe des zones de développement 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 .
Prime de développement de la capacité d'employabilité	
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 .	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.
Prise en charge par l'État d'une partie des salaires versés aux employés tunisiens dans toutes les activités exceptées les activités exclues des incitations au titre du développement régional. (Annexe 2)	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.
	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.

Investissement	Avantage
Développement durable	
Lutte contre la pollution et la protection de l'environnement	<p>50% de la valeur des composantes d'investissement approuvée avec un plafond de 300 mille dinars. Bénéficiaire de cette prime, les investissements suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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.	<ul style="list-style-type: none"> - 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.

Tableau 2. Avantages fiscaux : Déduction des bénéfices et revenus, dégrèvement financier, TFP et FOPROLOS

Secteurs	Déduction des bénéfices provenant de l'activité ¹⁴⁵	Imposition (après la période de déduction)			Dégrèvement financier		TFP	FOPROLOS
		Personnes morales	Personnes physiques	Minimum d'impôt	Déduction	Minimum d'impôt		
Entreprises nouvellement créées en 2017, 2021 et ultérieurs dans les secteurs éligibles ¹⁴⁶	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 ¹⁴⁷	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%
Développement régional (Annexe 7)	Zone 1 : Déduction totale 5 ans Zone 2 : Déduction totale 10 ans	IS 10% (à partir de 2018)	Déduction 2/3 des revenus (à partir de 2018)	Non appliqué	100%	Non appliqué	Exonéré	Exonéré

¹⁴⁵ Minimum d'impôt fixé par les articles 12 et 12 bis de la loi de promulgation du Code IRPP & IS non exigé.

¹⁴⁶ 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.

¹⁴⁷ 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.

Secteurs	Déduction des bénéfices provenant de l'activité	Imposition (après la période de déduction)			Dégrèvement financier		TFP	FOPROLOS
		Personnes morales	Personnes physiques	Minimum d'impôt	Déduction	Minimum d'impôt		
Agricole et pêche	Déduction totale 10 ans	IS 10%	Déduction 2/3 des 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 attestation de déclaration d'investissement avant 1 Avril 2017	IS 25% IS 20%	Barème annuel d'impôt	-	-	-	1%	1%
Activités de services liés à l'agriculture et à la pêche				-	-	-	2%	
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%

Secteurs	Dédution des bénéfices provenant de l'activité	Imposition (après la période de déduction)			Dégrèvement financier		TFP	FOPROLOS
		Personnes morales	Personnes physiques	Minimum d'impôt	Déduction	Minimum d'impôt		
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 01/01/2014 et qui réalisent la première opération d'exportation durant l'année 2014.	IS 10% (jusqu'au 31/12/20)	Déduction 2/3 des revenus (jusqu'au 31/12/20)	Non appliqué	-	-	Exonéré	Exonéré
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%

Secteurs	Déduction des bénéfices provenant de l'activité	Imposition (après la période de déduction)			Dégrèvement financier		TFP	FOPROLOS
		Personnes morales	Personnes physiques	Minimum d'impôt	Déduction	Minimum d'impôt		
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 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% ¹⁴⁸	Exigé	1% 2%	1%
Startup	Exonération totale pendant la période de labélisation	IS 25% IS 20%	-	-	100%	Non appliqué	1% 2%	1%
Fonds d'amorçage	-	-	-	-	100%	Non appliqué	-	-

¹⁴⁸ 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.

Secteurs	Déduction des bénéfiques provenant de l'activité	Imposition (après la période de déduction)			Dégrevement financier		TFP	FOPROLOS
		Personnes morales	Personnes physiques	Minimum d'impôt	Déduction	Minimum d'impôt		
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%

Tableau 3. 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
Secteurs économiques ¹⁴⁹	Avant l'entrée en activité effective (création)	Suspension de la TVA	Exonération des droits de douane Réduction de la TVA à 7%
	Après l'entrée en activité effective	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 Réduction de la TVA à 7%
	Après l'entrée en activité effective	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

¹⁴⁹ 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.

Secteurs bénéficiaires		Équipements fabriqués localement	Équipements importés n'ayant pas de similaires fabriqués localement
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 personnes	Avant l'entrée en activité effective (création)	Suspension de la TVA	Exonération des droits de douane Réduction de la TVA à 7%
	Après l'entrée en activité effective	Réduction de la TVA à 7%	

TABLE DES MATIERES

SOMMAIRE GENERAL	5
AVANT PROPOS	7
DEFINITION	9
TEXTES JURIDIQUES	12
Chapitre 1. Présentation du cadre général de l'investissement.....	15
Section 1. L'accès au marché	15
§ 1. Capital minimum	16
§ 2. Autorisation du Ministère de commerce.....	17
§ 3. Autorisation de la Banque centrale de Tunisie.....	18
§ 4. Doctrines administratives	19
Section 2. Investissements en devises par des non-résidents en Tunisie.....	21
Section 3. Déclaration d'investissement.....	22
§ 1. Opérations d'investissement.....	22
§ 2. Particularités des investissements dans le secteur de l'agriculture et de la pêche.....	23
§ 3. Particularités des projets individuels.....	25
a. Déclaration unique	25
b. Siège social.....	25
§ 4. Minimum de fonds propres	26
§ 5. Interaction entre la loi d'investissement et la loi relative au dispositif des avantages fiscaux	26
Section 4. Etude d'impact sur l'environnement.....	28
Section 5. Propriété foncière.....	31
Section 6. Recrutement des cadres étrangers	33
Section 7. Garanties et obligations de l'investisseur.....	34
Section 8. Règlement des différends.....	35
Chapitre 2. Incitations financières dans le cadre de la loi d'investissement.....	36
Section 1. Primes et incitations	36
§ 1. Prime de l'augmentation de la valeur ajoutée et de la compétitivité	36
a. Investissement direct dans les secteurs prioritaires	36
b. Investissement direct dans les filières économiques.....	38

c. Investissements matériels pour l'amélioration de la productivité dans le secteur de l'agriculture et de la pêche	38
Liste des investissements matériels pour l'amélioration de la productivité dans le secteur de l'agriculture et de la pêche	38
d. Investissements matériels pour la maîtrise des nouvelles technologies	39
e. Investissements immatériels.....	39
f. Investissements en recherche et développement	40
g. Formation des employés qui conduit à la certification des compétences	40
§ 2. Prime de développement régional	40
§ 3. La prime de développement de la capacité d'employabilité	41
§ 4. Prime de développement durable	42
§ 5. Cumul des primes	42
Section 2. Conditions et procédures de bénéfice des primes et des délais requis	45
Section 3. Prêts fonciers agricoles	47
Section 4. Participations au capital	49
Section 5. Autorités compétentes.....	50
Section 6. Déblocage et retrait des primes et du suivi de réalisation	51
Section 7. Déchéance des incitations.....	52
Section 8. Projets d'intérêt national.....	53
Chapitre 3. Avantages fiscaux dans le cadre du droit commun.....	54
Section 1. Dispositions générales	54
§ 1. Taux d'imposition réduit d'impôt sur les sociétés	54
§ 2. Minimum d'impôt lié aux opérations de réinvestissement ou de déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité.....	55
§ 3. Minimum d'impôt sur le chiffre d'affaires	56
a. Pour les personnes morales	56
b. Pour les personnes physiques.....	57
c. Dispositions communes.....	57
§ 4. Réduction des taux de retenues à la source et de l'avance d'impôt	57
§ 5. Régime des revenus et aux bénéfices exceptionnels liés à l'activité	58
§ 6. Modalité de déduction des revenus ou bénéfices exceptionnels non liés à l'activité	59

§ 7. Déduction des amortissements supplémentaires de 30%.....	60
§ 8. Réévaluation légale des bilans pour les sociétés industrielles	60
§ 9. Encouragement des entreprises à l'admission de leurs actions à la bourse	61
a. Réduction du taux d'impôt sur les sociétés	61
b. Avantage additionnel pour le marché alternatif	62
§ 10. Encouragement des entreprises au renouvellement de leurs actifs destinés à l'exploitation (2019-2021).....	63
§ 11. Doctrines administratives	64
§ 12. Exemples d'illustration.....	66
Section 2. Entreprises nouvellement créées	70
§ 1. Régime d'imposition des bénéfices et revenus	70
§ 2. Cas des projets déclarés au cours des années 2018, 2019 et 2020	71
§ 3. Doctrines administratives	72
§ 4. Exemples d'illustration.....	75
Section 3. Régime partiellement exportateur.....	77
§ 1. Définition de l'exportation	77
a. 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	77
b. Entreprises exportatrices créée à partir du 1 ^{er} janvier 2019 ou celles exerçant au 31 décembre 2018 et ce à partir du 1 ^{er} janvier 2021.....	78
§ 2. Régime d'imposition des bénéfices et revenus	79
a. 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	79
b. Méthode de détermination des bénéfices déductibles en cas de réalisation d'un investissement d'extension	80
c. Entreprises exportatrices créée à partir du 1 ^{er} janvier 2019 ou celles exerçant au 31 décembre 2018 et ce à partir du 1 ^{er} janvier 2021.....	81
§ 3. Taxe sur la valeur ajoutée	82
a. Attestation annuelle d'achat en suspension de la TVA	82
b. Attestation ponctuelle d'achat en suspension de la TVA au titre des marchés réalisés à l'étranger	82
c. Attestation ponctuelle d'achat en suspension de la TVA au titre des opérations à l'exportation.....	83
§ 4. Doctrines administratives	83

§ 5. Exemples d'illustration.....	86
Section 4. Régime totalement exportateur	87
§ 1. Condition d'exercice.....	87
§ 2. Qualité totalement exportatrice.....	87
§ 3. Régime douanier.....	88
§ 4. Régime de change.....	89
§ 5. Vente sur le marché local.....	89
§ 6. Procédures de vente sur le marché local.....	91
§ 7. Personnel étranger.....	92
§ 8. Régime d'imposition des bénéfices et revenus.....	92
§ 9. En matière de taxe sur la valeur ajoutée et de droit de consommation.....	92
§ 10. En matière des autres impôts et taxes.....	93
§ 11. En matière des droits d'enregistrement.....	93
§ 12. Doctrines administratives.....	94
§ 13. Exemple d'illustration.....	99
Section 5. Développement régional.....	107
§ 1. Liste des zones de développement régional.....	107
§ 2. Liste des activités exceptées du bénéfice des incitations du développement régional.....	107
§ 3. Régime d'imposition des bénéfices et revenus provenant de l'activité.....	108
§ 4. Réinvestissement financier.....	109
§ 5. TFP et FOPROLOS.....	110
§ 6. Prime de développement de la capacité d'employabilité.....	110
§ 7. Prime de développement régional.....	110
§ 8. Doctrines administratives.....	111
§ 9. Exemples d'illustration.....	113
Section 6. Agriculture et pêche.....	119
§ 1. Champ d'application.....	119
§ 2. Régime d'imposition des bénéfices et revenus.....	119
§ 3. Réinvestissement financier.....	120
§ 4. Droits d'enregistrement.....	121
§ 5. Incitations financières.....	122
§ 6. TVA et autres taxes sur les investissements.....	122

§ 7. Doctrines administratives	123
§ 8. Exemples d'illustration.....	128
Section 7. Activités de soutien et de lutte contre la pollution	130
§ 1. Liste des activités de soutien.....	130
§ 2. Régime d'imposition des bénéfices et revenus	131
§ 3. Incitations financières.....	131
§ 4. Doctrines administratives	132
§ 5. Exemples d'illustration.....	133
Section 8. Jeunes promoteurs diplômés	135
§ 1. Réinvestissement financier.....	135
§ 2. Doctrines administratives	136
§ 3. Exemples d'illustration.....	136
Section 9. Secteurs innovants.....	137
§ 1. Réinvestissement financier.....	137
§ 2. Exemples d'illustration.....	138
Section 10. Encouragement de la transmission des entreprises en difficultés économiques	142
§ 1. Plus-value provenant de la cession	142
§ 2. Réinvestissement financier.....	142
§ 3. Régime d'imposition des bénéfices et revenus	143
§ 4. Droit d'enregistrement	144
§ 5. Doctrines administratives	144
Section 11. Location des terres agricoles réservées aux grandes cultures.....	146
§ 1. Régime d'imposition des bénéfices et revenus	146
§ 2. Droits d'enregistrement	146
§ 3. Doctrines administratives	146
Section 12. Compte épargne en actions	147
§ 1. Réinvestissement financier.....	147
§ 2. Conditions	147
§ 3. Déchéance.....	148
§ 1. Doctrines administratives	149
§ 2. Exemples d'illustration.....	150
Section 13. Compte épargne pour l'investissement.....	152

§ 1. Réinvestissement financier.....	152
§ 2. Conditions	152
§ 3. Déchéance.....	153
§ 4. Doctrines administratives	153
Section 14. Contrats d'assurance-vie et aux contrats de capitalisation.....	154
§ 1. Contrats ouvrant droit aux avantages fiscaux	154
§ 2. Avantages fiscaux y relatifs	154
§ 3. Conséquences de non respect de la période de l'épargne de 8 ans	155
§ 4. Doctrines administratives	155
§ 5. Exemples d'illustration.....	156
Section 15. Sociétés d'investissement à capital risque et fonds communs de placement à risque	157
§ 1. Avantage accordé sur la base des montants effectivement employés.....	157
§ 2. Avantage accordé sur la base d'un engagement	158
§ 3. Conditions pour le bénéficiaire du dégrèvement financier.....	158
§ 4. Cession ou de la rétrocession	159
§ 5. Déchéance.....	159
§ 6. Mesures conjoncturelles.....	160
§ 7. Doctrines administratives	162
§ 8. Exemples d'illustration.....	164
Section 16. Fonds d'amorçage.....	166
§ 2. Plus value de cession des parts des fonds d'amorçage.....	166
§ 3. Exemples d'illustration.....	167
Section 17. Doctrines administratives relatives au dégrèvement financier.....	168
§ 1. Doctrines administratives	168
§ 2. Exemples d'illustration.....	173
Section 18. Fusion et scission totale des sociétés.....	177
§ 1. En matière d'impôt sur les sociétés	177
a. En ce qui concerne la société absorbée ou scindée	177
b. En ce qui concerne la société ayant reçu les éléments d'actif.....	178
c. Sort des participations entre les sociétés concernées par les opérations de fusion ou de scission totale.....	180

d.	Sort du crédit d'impôt sur les sociétés enregistré au niveau de la société absorbée ou scindée	180
e.	Conditions pour le bénéfice du régime fiscal privilégié des opérations de fusion et de scission totale en matière d'impôt sur les sociétés.....	181
f.	Sort des avantages fiscaux dont ont bénéficié la société absorbée ou scindée et les souscripteurs à leur capital.....	181
g.	Remise en cause du régime fiscal de faveur en matière d'IS des opérations de fusion et de scission totale	182
§ 2.	En matière des droits d'enregistrement	183
a.	L'acte de fusion ou de scission totale des sociétés.....	183
b.	Prise en charge du passif	183
§ 3.	En matière de TVA	184
a.	Pour les opérations de fusion	184
b.	Pour les opérations de scission totale de sociétés.....	184
§ 4.	Doctrines administratives	184
§ 5.	Exemples d'illustration.....	186
Section 19. Apport d'une entreprise individuelle dans le capital d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés.....		191
§ 1.	En matière d'impôts directs	191
a.	Teneur de la mesure	191
b.	Conditions pour le bénéfice de la déduction de la plus-value provenant des opérations d'apport.....	191
§ 2.	En matière de TVA	192
a.	Teneur de la mesure	192
b.	Conditions de bénéfice de la mesure.....	192
c.	Cas de régularisation au niveau de l'entreprise bénéficiaire de l'apport	193
§ 3.	En matière de droit d'enregistrement.....	193
a.	Les conditions du bénéfice du régime de faveur	194
b.	Les documents nécessaires pour bénéficier de l'enregistrement au droit fixe.....	195
§ 4.	Doctrines administratives	195
§ 5.	Exemples d'illustration.....	196
Section 20. Restructuration en société mère ou holding par voie d'apport dans le cadre d'une opération d'introduction en bourse.....		200
§ 1.	Plus value d'apport de titres	200
§ 2.	Doctrines administratives	200

§ 3. Exemples d'illustration.....	201
Section 21. Avantages en matière de droit d'enregistrement.....	203
§ 1. Enregistrement de lots ou de bâtiments aménagés pour l'exercice d'activités économiques.....	203
§ 2. Enregistrement des acquisitions d'immeubles dans le cadre d'opérations de leasing.....	203
§ 3. Doctrines administratives	204
Section 22. Avantages en matière de TVA des équipements	205
§ 1. Teneur de la mesure	205
§ 2. Réduction ou suspension de la TVA et des droits de douane sur certaines listes de produits	208
§ 3. Régime fiscal des acquisitions financées par le leasing.....	208
§ 4. Doctrines administratives	209
Section 23. Passage d'un régime d'encouragement à un autre régime moins favorable.....	210
§ 1. Teneur de la mesure	210
§ 2. Exemples d'illustration.....	211
Section 24. Déchéance des avantages	213
§ 1. Teneur de la mesure	213
§ 2. Exemples d'illustration.....	214
Chapitre 4. Lois spéciales dans le cadre des lois spéciales.....	217
Section 1. Startup Act	217
§ 1. Cadre juridique.....	217
§ 2. Le label startup.....	217
§ 3. Avantages aux entrepreneurs.....	218
§ 4. Avantages aux Startups	219
§ 5. Avantages aux Investisseurs	220
§ 6. Doctrines administratives	222
Section 2. Société de commerce international.....	224
§ 1. Cadre juridique.....	224
§ 2. Définition	224
§ 3. Régime d'investissement.....	225
§ 4. Régime des changes et du commerce extérieur	226
§ 5. Impôt sur les sociétés.....	226
§ 6. Vente sur le marché local	227

§ 7. Taxe sur la Valeur Ajoutée	227
§ 8. Opérations connexes	228
§ 9. Bénéfice du régime de l'entrepôt fictif	228
§ 10. Doctrines administratives	228
§ 11. Exemples d'illustration.....	231
Section 3. Tunisiens résidents à l'étranger dans le cadre de réalisation de projets ou de participation à des projets	235
Section 4. Patrimoine archéologique, historique et des arts traditionnels	237
§ 1. Incitations financières.....	237
§ 2. Dégrèvement fiscal.....	237
Annexes	238
Tableau récapitulatif des primes et incitations	254

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, etc.*

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.*

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 leaders en droit fiscal. Nos services d'assistance fiscale portent 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.

La fiscalité : Nouvel indicateur de gestion et un levier de développement des entreprises

Nous contacter

InFirst Auditors SARL

Société d'expertise comptable

Membre de l'Ordre des Experts Comptable de Tunisie

📍 Bloc B, Immeuble Miniar, Rue du Lac
L'Ourmia les Berges du Lac 1053, Tunis

☎ Tél. (216) 71 294 005 / (216) 29 428 755

✉ office@infirst.tn

🌐 www.infirst.tn