Impôts directs en Tunisie 2026

Troisième édition

+ 450 Prises de position (DGELF & DGI)

+ 150 Notes communes

+ 20 Jurisprudences (Tribunal administratif)

Septembre 2026

Audit / Tax / Advisory

Your success is our business.

Mohamed TRIKI
Expert comptable

Mastère professionnel en droit fiscal
Certificat de Banquier Islamique (CIB)
E-mail. mohamed.triki@infirst.tn

Managing Partner, InFirst Auditors
Rue lac Ourmia, les berges du lac
Tel +216 70 294 005
Mail : office@infirst.tn
Web : ww.infirst.tn

Impôts directs en Tunisie 2026

Mise en garde

Impôts directs en Tunisie 2026 est un Ouvrage produit par InFirst Auditors (le « Cabinet ») destiné aux étudiants de révision comptable et aux professionnels dans le domaine fiscal. Il est à jour avec la législation applicable à partir du 1er janvier 2026, notamment les dispositions de la loi de finances pour la gestion de l'année 2026, et s'applique ainsi sur les revenus et bénéfices de l'année 2025 à déclarer en 2026. Ainsi, les modalités d'imposition des revenus et bénéfices de l'année 2026 (à déposer en 2027) demeurent subordonnées aux nouvelles dispositions de la loi de finances pour la gestion de l'année 2027.

Les courriers de l'administration fiscale ont été collectés à partir de la base de données Dbprofiscal et mis à jour par rapport à la réglementation en vigueur au 1er janvier 2026.

Cet Ouvrage 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. Si des conseils professionnels ou une autre assistance d'experts sont nécessaires, les services d'un professionnel compétent doivent être recherchés.

InFirst Auditors est un cabinet d'expertise comptable exerçant dans le domaine de l'audit, de l'expertise comptable et du conseil. Il accompagne les entreprises dans l'optimisation des avantages fiscaux et financiers, l'amélioration de leur gestion fiscale et la maîtrise des risques liés à la fiscalité locale et internationale notamment en matière de prix de transfert. Pour plus de détails sur les bureaux de InFirst et pour les services à la clientèle, veuillez nous contacter par email à l'adresse office@infirst.tn

L'utilisation du présent Ouvrage pour l'enseignement auprès des facultés tunisiennes est libre de toute restriction.

InFirst Auditors publie également ses livres dans une variété de formats électroniques et par impression à la demande. Pour plus d'informations sur les services InFirst, visitez notre site www.infirst.tn

Table des matières

Table des matières 3

Avant-propos 6

Chapitre 1. Impôt sur le revenu des personnes physiques 7

Section 1. Dispositions générales 7

Section 2. Revenus imposables 13

Section 3. Revenus exonérés et revenus non imposables 44

Section 4. Déductions communes 47

Section 5. Avantages fiscaux réservés aux personnes physiques 54

Section 6. Évaluations forfaitaires du revenu imposable 64

Section 7. Taux et barème de l'impôt 67

Chapitre 2. Impôt sur la plus-value de cession d'actif non rattaché au bilan 71

Section 1. Impôt sur la plus-value de cession de titres 71

Section 2. Impôt sur la plus-value de cession d'immeubles 76

Chapitre 3. Régime fiscal des sociétés de personnes et assimilées 82

Chapitre 4. Impôt sur les sociétés 87

Section 1. Champ d'application 87

Section 2. Territorialité de l'impôt sur les sociétés 90

Section 3. Modalités d'imposition des personnes morales non résidentes et non établies en Tunisie au titre de la plus-value de cession d'immeubles 92

Section 4. Modalités d'imposition des personnes morales non résidentes et non établies en Tunisie au titre de la plus-value de cession de titres 93

Section 5. Taux d'impôt sur les sociétés 94

Section 6. Minimum d'impôt 99

Chapitre 5. Détermination du résultat fiscal net selon le régime réel 101

Section 1. Introduction 101

Section 2. Réintégration des charges non déductibles et des produits non comptabilisés 106

Section 3. Les déductions de première catégorie 131

Section 4. Déduction des provisions 134

Section 5. Déduction déficits reportables et amortissements différés 139

Section 6. Les déductions de deuxième catégorie 143

Chapitre 6. Déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité 149

Section 1. Règles régissant les opérations d'investissement auprès des organismes compétents 149

Section 2. Identification des revenus et les bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale 150

Section 3. Bénéfices ou revenus exonérés de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés 153

Section 4. Bénéfices et revenus provenant de l'activité déductible de l'assiette imposable des sociétés et des entreprises individuelles 157

Section 5. Revenus provenant de l'activité déductible de l'assiette imposable des entreprises individuelles....163

Section 6. Doctrine administrative relative à la déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité.....165

Chapitre 7. Déduction des bénéfices et revenus réinvestis 172

Section 1. Conditions générales.....172

Section 2. Déduction totale des bénéfices et revenus réinvestis nonobstant le minimum d'impôt.....178

Section 3. Déduction totale des bénéfices et revenus réinvestis sous réserve du minimum d'impôt.....181

Section 4. Sociétés d'investissement à capital risque et fonds communs de placement à risque 184

Section 5. Plateformes de « Crowdfunding ».....188

Section 6. Doctrine administrative relative à la déduction des bénéfices et revenus réinvestis.....189

Chapitre 8. Traitement fiscal des opérations particulières 191

Section 1. Réévaluation légale des bilans pour les sociétés industrielles 191

Section 2. Réévaluation légale des immeubles bâtis et non bâtis pour les sociétés.....193

Section 3. Réévaluation libre des bilans.....195

Section 4. Répartition des charges communes entre les sociétés d'un même groupe 196

Section 5. Encouragement des entreprises à l'admission de leurs actions à la bourse.....199

Section 6. Fusion et scission totale des sociétés 200

Section 7. Apport d'une entreprise individuelle dans le capital d'une société soumise à l'IS.....210

Section 8. Les subventions.....216

Section 9. Régime des opérations de distribution et de promotion des produits 217

Chapitre 9. Retenues à la source, avances et acomptes et régularisation 219

Section 1. Acomptes provisionnels.....219

Section 2. Avance d'impôt au titre des importations des produits de consommation 221

Section 3. Avance d'impôt au titre des ventes locales.....222

Section 4. Retenues à la source 224

Section 5. Régularisation 251

Chapitre 10. Les obligations fiscales 253

Section 1. Plateforme électronique relative à l'élaboration des certificats de retenue à la source.....253

Section 2. Déclarations fiscales.....254

Section 3. Autres obligations fiscales.....259

Annexes **263**

Annexe I. Régime forfaitaire de l'impôt sur le revenu (BIC) **264**

Annexe I bis. Liste des activités exercées par les entreprises dans les zones communales exclues du bénéfice du régime forfaitaire **267**

Annexe 3. Régime fiscal et social de l'auto-entrepreneur **268**

Annexe 3. Liste des zones de développement régional **270**

Annexe 4. Tableau récapitulatif des avantages fiscaux **273**

Annexe 5. Tableau récapitulatif des retenues à la source **275**

Annexe 6. Indices de réévaluation par les sociétés industrielles de leurs immobilisations corporelles à l'exception des immeubles bâtis et non bâtis **279**

Annexe 7. Indices de réévaluation par les sociétés de leurs immeubles bâtis et non bâtis **280**

Annexe 8. Modèle de tableau de détermination du résultat fiscal **281**

Cas pratiques **285**

Cas pratique 1. Entreprise de fabrication de boissons gazeuses **286**

Cas pratique 2. Entreprise de fabrication de meubles **287**

Cas pratique 3. Activités de soutien **290**

Cas pratique 4. Développement régional **292**

Cas pratique 5. Développement agricole **293**

Cas pratique 6. Société d'investissement à capital risque **294**

Cas pratique 7. Entreprise nouvellement créée **296**

Avant-propos

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'expliciter les textes législatifs ou réglementaires. Sous couvert d'interprétation - un rôle important et largement recherché par les professionnels - 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 soie, opposable aux tiers ». (Tribunal administratif, Affaire n° 35018 et 35054 du 3 octobre 2005)

Le tribunal administratif a toujours rappelé le principe d'interprétation stricte des textes fiscaux chaque fois que ce rappel est jugé nécessaire. (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 sens. (Article 533, Code des Obligations et des Contrats)
- L'interprétation de la loi peut, en cas de nécessité, modérer sa rigueur, mais ne doit jamais l'aggraver. (Article 541, Code des Obligations et des Contrats)

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. (Article 54, Loi de finances complémentaire 2012)

La jurisprudence du tribunal administratif est bienveillante en matière de bénéfice des avantages fiscaux qui a toujours autorisé la régularisation des obligations de forme qui ne portent pas préjudice à l'État, tant que l'investissement a été réalisé[1] et rappelle que la déchéance des avantages fiscaux ne peut être prononcée sur des conditions de forme régularisables.[2]

Malgré cela, l'administration fiscale est très minutieuse en matière de conditions de forme cherchant à collecter plus de fonds au trésor public en raison des contraintes budgétaires. De par son pouvoir discrétionnaire et son rôle d'élaboration des textes fiscaux législatifs et réglementaires, l'administration accorde se borne à rajouter des conditions pour combattre des avantages fiscaux en donnant peu d'importance aux règles d'interprétation des textes fiscaux édictées par le tribunal administratif qui limite l'intervention de l'administration fiscale au moyen de sa doctrine qu'en vue d'interpréter les textes fiscaux et de clarifier les ambigüités qui l'entourent.[3]

---

[1] Tribunal administratif, Affaire n° 314714 du 27 octobre 2020 :

درج فقه قضاء هذه المحكمة في مادة تشجيع الاستثمارات على تغليب الغاية المنشودة من تشريع الامتيازات الجبائية وهي تحقق المقصود من الإجراء بصرف النظر عن وجود إخلالات إجرائية يتم تداركها تلقائيا من طرف المطالب بالضريبة. وثبت من أوراق القضية أن المعقب ضده ولئن غفل عن إيداع تصاريحه في الآجال القانونية، فإنه تولى استعمال تلك الأموال لإنجاز الاستثمارات الممنوح بعنوانها امتيازات جبائية وبالتالي وطالما تحقق المقصود من هذا الاجراء ولم تثبت المعقبة حصول ضرر لخزينة الدولة ولم تقدم ما يفيد عدم تحقيق المعقب ضده للاستثمارات المقررة، فإن الحكم المنتقد يكون قد صدر مطابقا لمقصد المشرع ومعللا تعليلا مستساغا.

[2] Tribunal administratif, Affaire n° 311509 du 21 janvier 2013

وحيث استقر فقه قضاء هذه المحكمة كذلك على أن العبرة من تشريع بعض الشروط والإجراءات الشكلية إنما تكمن في التحقق من حصول عملية الاستثمار وتجسيدها على أرض الواقع والتوقي من كل أشكال التهرب أو الانحراف، وعملا بذلك طالما ثبت أن العملية الاستثمارية قد تحققت على أرض الواقع فإن الإخال فرضا ببعض شروطها الشكلية المرافقة له لا يجب أن يحول دون تمكين المستثمر الامتيازات المخولة قانونا لتلك العملية الاستثمارية.

[3] Tribunal administratif, Affaire n° 314550 du 15 mars 2018 :

وحيث أنه من المسلم به فقها وقضاء أن مادة الجباية لها مميزاتها وكيانها الخاص وتبعا لذلك فإن تأويل النصوص الجبائية يكون في حدود ما يقتضيه النص الواضح حسب وضعه ومؤداه وأن كل نص جبائي لا تكون صياغته على هذا النحو بمعنى أنه يرد غامضا أو ناقصا أو يحتمل أكثر من معنى يجري تأويله من قبل المحكمة بما يتفق مع مصلحة المطالب بالأداء.

Chapitre 1. Impôt sur le revenu des personnes physiques

Section 1. Dispositions générales

L'impôt sur le revenu est dû par toute personne physique, quelle que soit sa situation de famille, au titre de son revenu net. Ainsi, l'impôt sur le revenu s'applique aux personnes physiques résidentes sur le revenu mondial (y compris les revenus de source étrangère), ainsi qu'à celles non résidentes réalisant des revenus de source tunisienne.

Il existe deux familles de déclaration d'impôt sur le revenu des personnes physiques. Les formulaires sont disponibles sur le site de l'administration fiscale https://jibaya.tn

- **Régime général :**
  - La déclaration de l'impôt sur la plus-value de cession des (i) droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières, (ii) immeubles bâtis ou partie d'immeuble bâti et (iii) terrains (non rattachés à un bilan professionnel au titre de chaque opération de cession) ;
  - La déclaration annuelle de l'impôt sur la plus-value de cession des actions, des parts sociales et des parts des fonds (non rattachés à un bilan professionnel) ;
  - **La déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu des autres catégories (imposition selon le barème d'impôt)** dite également « DUR » par abus de langage.[4]
- **Régimes spéciaux :** La déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu des autres catégories connait des exceptions :
  - La déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des « Bénéfices industriels et commerciaux » sous le régime forfaitaire ;
  - La déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des « Traitements et salaires » réservée aux cadres étrangers soumis à une retenue à la source libératoire ;
  - La déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu des auto-entrepreneurs (établie sur la plateforme https://www.autoentrepreneur.tn).

En règle générale, l'imposition des **personnes physiques résidentes** en Tunisie couvre le revenu global net, de sources tunisienne et étrangère, selon le barème annuel d'impôt, **à l'exception** (i) des revenus exonérés ou non imposables, (ii) des revenus soumis à une retenue à la source libératoire (tels que les dividendes) et (iii) des revenus soumis à un régime fiscal particulier (tels que les plus-values de cession d'immeubles, les plus-values de cession de titres et les revenus réalisés par les forfaitaires BIC)

Par contre, l'imposition des **personnes physiques non résidentes** non établies en Tunisie s'effectue par voie de retenue la source libératoire au titre des revenus de source tunisienne, et ce, sous réserve des dispositions plus favorables prévues par les conventions internationales de non double imposition.

Impôt sur la fortune (ISF) : À partir du 1er janvier 2023, le législateur a introduit l'impôt sur la fortune immobilière pour les personnes physiques dont le patrimoine imposable est supérieur ou égal à 3 millions de dinars. Le champ d'application a été élargi à partir de 2026 pour couvrir les en sus les biens meubles corporels et incorporels (Actions, Obligations, Créances …). (Note commune n° 13/2026)

---

[4] Il s'agit de la déclaration commune à tous les tunisiens disposant d'une carte d'identité nationale ou d'un matricule fiscal à déposer chaque année même en l'absence d'un revenu. Plusieurs formalités administratives sont subordonnées au dépôt de ladite déclaration.

Toutefois, l'administration fiscale a précisé que les tunisiens résident à l'étranger ne sont pas concernés par l'obligation de dépôt de la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu en cas de non réalisation de revenus de source tunisienne. (Note commune n° 3/2026)

A ce titre, la jurisprudence a précisé que l'administration fiscale ne peut exiger d'un non-résident qu'il justifie la source de financement de ses acquisitions (par exemple un bien immobilier), ni prouver que ses fonds proviennent de l'étranger, sauf si elle établit au préalable qu'il exerce une activité professionnelle ou qu'il a réalisé des revenus en Tunisie. Ainsi, la résidence constitue le critère déterminant de l'imposition globale. En son absence (c'est-à-dire en cas de résidence à l'étranger), le champ de l'impôt se limite exclusivement aux revenus de source tunisienne. Il appartient à l'administration d'en rapporter la preuve, et non au contribuable. (Tribunal administratif, Affaire n° 36772 du 16 mai 2008)

Sous section 1. Personnes imposables

Personnes concernées : L'impôt sur le revenu est dû au 1er janvier de chaque année, par toute personne physique résidente (ayant une résidence habituelle) en Tunisie sur l'ensemble de ses bénéfices ou revenus réalisés pendant l'année précédente.

Sous réserve des dispositions des conventions internationales et des accords particuliers, l'impôt est également dû par toute personne physique non résidente qui réalise des revenus de source tunisienne y compris la plus-value provenant de la cession des titres des sociétés tunisiennes et la plus-value provenant de la cession des immeubles sis en Tunisie. Toutefois, les modalités d'imposition des personnes physiques non résidentes diffèrent selon qu'elles soient ou non établies en Tunisie.

La nationalité de la personne n'est pas déterminante dès lors que la personne dispose d'une résidence habituelle en Tunisie.

Sociétés de personnes et assimilées : Les sociétés de personnes et assimilées (dites sociétés fiscalement transparentes) regroupe notamment les sociétés de personnes (sociétés en nom collectif, sociétés en participation et sociétés en commandite simple), les sociétés de fait, les sociétés civiles qui ne revêtent pas en fait les caractéristiques des sociétés de capitaux (société civile immobilière, société civile agricole...), les groupements d'intérêts économiques, les fonds communs de créances, et les autres organismes soumis fiscalement selon le régime des sociétés de personnes qui ne sont pas soumises elles mêmes à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés, mais ce sont leurs associés qui sont imposés en raison de leurs quotes-parts dans les résultats de la société.

Sont, aussi, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu, les personnes physiques et les sociétés de personnes copropriétaires dans les fonds communs de créances prévus par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001, portant promulgation du code des organismes de placement collectif, et ce sur la base de la quote-part relative à leurs participations dans lesdits fonds.

Pour les personnes physiques, la quote-part des revenus dans les sociétés de personnes et assimilées sont prises en compte dans la détermination du revenu global et imposable à l'IR selon le barème annuel d'impôt allant jusqu'à 40%, et ce indépendamment du transfert effectif desdits revenus aux associés. Une réelle contrainte par rapport au régime des sociétés de capitaux dont l'imposition des dividendes décidés par l'assemblée générale est limitée à 10%, par voie de retenue à la source libératoire.

Sous section 2. Personnes exonérées

Sont exonérés de l'impôt sur le revenu, les agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère sous réserve de réciprocité.

Sont considérés comme agents diplomatiques et consulaires, ceux reconnus comme tels par le ministère des affaires étrangères et bénéficiant des immunités diplomatiques et consulaires.

À cet effet, l'exonération de l'impôt sur le revenu en vertu du principe de réciprocité ne peut être accordée qu'aux agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère, à l'exclusion des agents exerçant à l'ambassade sans toutefois avoir la qualité diplomatique ou consulaire. (Courrier DGELF n° 895 de l'année 2010)

Ainsi, les salaires servis par les ambassades aux fonctionnaires de nationalité tunisienne sont soumis à l'impôt sur le revenu ainsi qu'à la retenue à la source à ce titre. (Courrier DGELF n° 1372 du 13 juillet 2015)

Par ailleurs, et en vertu de l'article 37 de la convention de Vienne relative aux relations diplomatiques, les membres du personnel administratif et technique de la mission, ainsi que les membres de leurs familles qui font partie de leurs ménages respectifs, bénéficient, pourvu qu'ils ne soient pas ressortissants de l'État accréditaire ou n'y aient pas leur résidence permanente, des exonérations mentionnées dans cette convention et essentiellement en ce qui concerne l'impôt sur le revenu au titre des traitements et salaires. (Courrier DGI n° 557 du 24 février 2021)

Ainsi, l'exonération ne porte que sur la rémunération officielle de l'agent et tous autres revenus de source étrangère. Elle exclut par contre les revenus privés de source tunisienne tels que les revenus des immeubles bâtis et non bâtis, de capitaux mobiliers et d'exploitations sises en Tunisie.

Les associés des sociétés communautaires sont exonérés de l'impôt au titre des revenus perçus ou distribués par lesdites sociétés, et ce, pendant 10 ans de la date de leur constitution.[5] (Note commune n° 1/2025)

Sous section 3. Critères de résidence fiscale selon droit commun

Sont considérés comme ayant une résidence habituelle en Tunisie :

1- Les personnes qui y disposent d'une habitation principale ; ou

2- Les personnes qui, sans disposer d'habitation principale en Tunisie, y séjournent pendant une période au moins égale à 183 jours d'une façon continue ou discontinue durant l'année civile[6] ; ou

3- Les fonctionnaires et agents de l'État (personnel civil et militaire, fonctionnaires statutaires et employés de l'État tunisien) exerçant leur fonction ou chargés de mission dans un pays étranger dans la mesure où ils ne sont pas soumis, dans ce pays, à un impôt personnel frappant l'ensemble de leur revenu.

Sous réserve des dispositions des conventions de non double imposition, dans les trois cas qui précédent, l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu sur le montant global de ses revenus de source tunisienne ou de source étrangère en application du principe de la mondialité des revenus.

La qualité de non résident en Tunisie peut être prouvée par la présentation d'une copie du passeport accompagnée d'une copie de la carte de séjour à l'étranger ou de la carte consulaire. La qualité de non résident peut être également prouvée par la fiche de mouvement frontalier justifiant la présence à l'étranger pendant une période supérieur ou égale à 183 jours ou une attestation de résidence fiscale de la dernière année. (Note commune n° 3/2026)

Notion de l'habitation principale selon le droit commun : Est considéré comme ayant leur résidence habituelle en Tunisie, les personnes qui disposent en Tunisie d'une habitation principale (où se trouve son conjoint, ses enfants ...) à quelque titre que ce soit, c'est-à-dire en tant que propriétaires, locataires, usufruitiers ou en tant qu'occupant d'un logement mis gratuitement à leur disposition. C'est le cas notamment d'une personne qui habite chez ses parents ou qui occupe un logement de fonction mis à sa disposition par son employeur, etc. (Note commune n° 11/1998)

La notion d'habitation principale est indépendante du lieu et de la durée du séjour ; elle est satisfaite aussi bien lorsque l'intéressé séjourne effectivement en Tunisie, cas le plus fréquent, que lorsqu'il séjourne à l'étranger. Dans le dernier cas, le séjour à l'étranger a lieu généralement pour des durées déterminées et des missions ponctuelles (considérations d'affaires ou de travail) aux termes desquelles l'intéressé reprend son séjour en Tunisie et que n'eut été ces considérations, il séjournerait toujours en Tunisie. (Note commune n° 31/1990)

Ainsi, un résident tunisien qui séjourne temporairement à l'étranger même accompagné de sa famille tout en disposant d'une résidence principale en Tunisie continue à être soumis aux obligations fiscales des personnes résidentes en Tunisie.

Par conséquent, un étudiant de nationalité tunisienne ayant suivi un stage de formation d'une année à l'étranger est réputé fiscalement résident en Tunisie dès lors que son habitation principale se trouve en Tunisie. (Courrier DGELF n° 1282 du 5 avril 2019)

En revanche, ne sont plus résidents habituels en Tunisie, les personnes physiques de nationalité tunisienne qui disposaient initialement de leur habitation principale, mais qui l'ont définitivement transférée à l'étranger même s'ils maintiennent une résidence secondaire en Tunisie.

[5] En application des dispositions de l'article 92 du décret-loi n° 2022-15 du 20 mars 2022 susvisé, les associés des sociétés communautaires sont exonérés des impôts, taxes et redevances exigibles, prévus par la législation fiscale en vigueur, pour une durée de dix ans à compter de la création.

[6] Une année civile commence le premier janvier et se termine le 31 décembre.

La nationalité n'a aucune incidence sur la notion de l'habitation principale. En effet, l'expression « personne physique » couvre aussi bien les Tunisiens que les étrangers.

Notion du séjour en Tunisie selon le droit commun : L'administration fiscale vise les personnes qui séjournent en Tunisie pendant une période égale ou supérieure à 183 jours d'une façon continue ou discontinue durant l'année civile, et ce, sous réserve des conventions internationales de non double imposition.

Dans ce cas, la personne sera considérée comme résidente même dans le cas où la personne ne dispose pas d'une habitation principale en Tunisie. L'appréciation de la durée de séjour s'effectue année par année (du 1er janvier au 31 décembre).

C'est ainsi qu'une personne qui séjourne en Tunisie, pendant une ou des périodes dont le total n'atteint pas 183 jours au cours d'une année civile, n'est pas considérée comme résidente en Tunisie au titre de cette année alors même que son séjour s'étend à l'année suivante et que le total du séjour au titre des deux années dépasse 183 jours.

Au titre de la deuxième année, la même personne sera considérée comme résidente en Tunisie si son séjour au cours de cette année est égal ou supérieur à 183 jours.

Problématique liée aux Tunisiens résidents à l'étranger : Un Tunisien ayant sa résidence habituelle à l'étranger, disposant d'une carte d'identité nationale, est tenu de déposer sa déclaration annuelle d'impôt sur le revenu au titre des revenus de source tunisienne uniquement. Le problème fréquent en Tunisie est la justification des revenus en cas d'acquisition de biens immobiliers en Tunisie, et ce, en raison de l'absence de l'information relative à résidence fiscale de la personne ; le formulaire de la déclaration annuelle d'impôt néglige cette information.

Confusion avec la notion de résidence en matière de réglementation des changes : La résidence en matière de réglementation des changes n'a rien à avoir avec la résidence fiscale. La résidence des changes fixe les droits et les obligations vis-à-vis de la banque centrale en Tunisie. (Cf. avis de change n° 3 du ministre du plan et des finances, relatif à la définition de la notion de "résidence")

On entend par "non-résidents" notamment les personnes physiques ayant leur résidence habituelle à l'étranger.

Sont automatiquement considérées comme "non-résidents" :

1) Les personnes physiques de nationalité étrangère domiciliées hors de Tunisie ;
2) Les personnes physiques de nationalité étrangère domiciliées en Tunisie depuis moins de deux ans et pour lesquelles la qualité de résident n'a pas été formellement reconnue par la Banque Centrale de Tunisie.
3) Les personnes physiques de nationalité étrangère quelle que soit la durée de leur séjour en Tunisie, fonctionnaires d'Etats étrangers en poste en Tunisie personnel figurant sur les listes diplomatiques[7] ou fonctionnaires d'organismes internationaux en Tunisie[8] . Il en est de même pour celles de ces personnes exerçant un emploi en Tunisie dans le cadre d'une convention internationale de coopération.
4) Les personnes physiques de nationalité tunisienne, domiciliées hors de Tunisie depuis deux ans au moins et qui y possèdent le centre normal et non provisoire de leurs activités. À ce titre, la durée globale de son séjour en Tunisie durant les deux années, précédant immédiatement la date de sa dernière entrée en Tunisie, ne doit pas dépasser 183 jours pour chaque période de 365 jours.

[7] Par corps diplomatique, il faut entendre le personnel figurant à la liste diplomatique de chaque ambassade ou légation, c'est-à-dire :

- Le personnel de l'ambassade ou légation proprement dite : Ambassadeur ou Ministre, Conseiller d'Ambassade, Secrétaire d'Ambassade, Attaché.
- Les chefs de mission des services annexes : attaché financier, conseiller commercial, attaché militaire, naval, aérien

[8] Sont exclus de ces catégories, le personnel de service et les agents de bureau recrutés localement.

La qualité de "non-résidents" est accordée sur décision de la Banque Centrale de Tunisie pour les personnes physiques de nationalité tunisienne, domiciliées hors de Tunisie depuis moins de deux ans et dont le transfert, à l'extérieur, de leur centre d'activité, revêt un caractère permanent et durable.

Sont automatiquement considérés comme "Résidents" :

- Les personnes physiques de nationalité tunisienne, fonctionnaires tunisiens en poste à l'étranger ou y exerçant leurs fonctions pour le compte d'organismes internationaux, quelle que soit la durée de leur séjour à l'étranger.
- Le conjoint d'un résident, ainsi que les enfants mineurs d'un résident qui sont à sa charge, sauf décision contraire de la Banque Centrale de Tunisie

Confusion pour les personnes disposant d'une carte de séjour à l'étranger : La carte de séjour n'a rien à avoir avec la résidence fiscale. Elle est délivrée aux ressortissants étrangers souhaitant séjourner dans un pays pour une durée supérieure à 3 mois. Un Tunisien résident en Tunisie peut obtenir une carte de séjour à l'étranger en réalisant un investissement ou en créant une société dont il est le représentant légal…

Sous section 4. Notion de chef de famille

Toute personne ayant la qualité de chef de famille est soumise à l'impôt sur le revenu à raison de ses propres revenus et de ceux de ses enfants fiscalement à charge.

Est considéré comme chef de famille :

- l'époux,
- le divorcé qui a la garde des enfants,
- le veuf (ou la veuve) et
- l'adoptant.

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

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

Par dérogation aux dispositions précédentes, le chef de famille peut réclamer l'imposition distincte de ses enfants mineurs qui réalisent des revenus de quelque nature que ce soit.

Sous section 5. Principe de l'annualité de l'impôt

L'impôt est dû au 1er janvier de chaque année sur le montant total des revenus ou bénéfices perçus ou réalisés pendant l'année précédente.

À ce titre l'administration fiscale a précisé que pour apprécier la qualité du contribuable, sa situation de famille et la législation qui lui est applicable, c'est au 1er janvier de l'année qui suit celle de la réalisation des revenus ou bénéfices qu'il faut se placer.

Toutefois, ce principe de l'annualité a été assoupli par la loi dans les cas suivants :

a) Lorsqu'une personne, précédemment non-résidente en Tunisie, s'y établit en cours d'année, son imposition s'effectue selon sa situation au 1er janvier de l'année qui suit celle du transfert de domicile à raison des revenus de source tunisienne et étrangère qu'elle réalise depuis son établissement en Tunisie ;

b) Lorsqu'une personne, auparavant résidente, transfère son domicile en cours d'année, hors de Tunisie, elle est soumise à l'impôt à la date de son départ, et selon la législation en vigueur au 1er janvier de l'année de son départ, sur les revenus qu'elle a réalisés durant la période au cours de laquelle elle était résidente en Tunisie.

   Lesdites personnes doivent déposer leur déclaration et payer les impôts à leur charge dans le mois qui précède celui de leur départ.

c) En cas de cession ou de cessation totale, l'impôt est établi sur les bénéfices non encore imposés et réalisés dans le cadre d'exploitations commerciales, industrielles, artisanales ou non commerciales ;

d) En cas de décès, l'impôt est établi à raison de l'ensemble des revenus ou bénéfices que le défunt a réalisés depuis le 1er janvier de l'année du décès jusqu'à la date de celui-ci selon la législation en vigueur au 1er janvier de l'année du décès.

Dans ce cas, la déclaration doit être déposée par les ayants droit du défunt dans les 6 mois de la date du décès et ne peut donner lieu à un impôt excédant la moitié de l'actif net successoral avant paiement des droits de succession.

Sous section 6. Identifiant fiscal

Les personnes morales, y compris les sociétés de personnes et assimilées, et les personnes physiques exerçant une activité industrielle ou commerciale (BIC) ou une activité non commerciale (BNC) ainsi que les personnes déclarant leurs revenus selon le régime réel (tenue de compatibilité) sont identifiées, auprès de l'administration fiscale, par un matricule fiscal délivré par bureau de contrôle des impôts territorialement compétent.

Le matricule fiscal est composé par 13 caractères définis comme suit :

7 chiffres numériques	Une lettre qui représente la clé du contrôle du matricule fiscal	Une lettre qui représente le **Code TVA**	Une lettre qui représente le **Code catégorie**	3 chiffres numériques qui représentent les établissements secondaires	

Code TVA	**Code Catégorie**
A : Assujetti obligatoire à la TVA B : Assujetti par option à la TVA P : Assujetti partiel à la TVA D : Assujetti partiel par option à la TVA N : Non assujetti à la TVA[9]	M : Personne Morale N : Employeur non soumis à l'impôt direct. C : Personne physique exerçant une activité industrielle, commerciale, de prestations de services ou artisanale (BIC) P : Personne physique exerçant une activité non commerciale (BNC)

Les personnes physiques (code catégorie C ou P) ayant opté à la détermination du revenu net sur base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises sont identifiées par la mention « Régime réel » en entête de la carte d'identification fiscale (dite « Patente »).

Le code catégorie « M » est accordé aux sociétés soumises à l'IS et aux sociétés de personnes et assimilées. En revanche, le code catégorie « N » est accordé aux personnes morales exonérées ou hors champ d'application de l'impôt telles que les associations, les SICAV…

Une entreprise individuelle (personne physique) exerçant une activité non commerciale (BNC), ayant un code catégorie « P », aura par défaut un code TVA « A », et ce, indépendamment du choix du régime d'imposition (régime réel ou forfait d'assiette).

Une entreprise individuelle (personne physique) exerçant une activité industrielle ou commerciale (BIC), ayant un code catégorie « C », aura un code TVA :

- « N » pour les personnes imposées au régime forfaitaire.
- « N » pour les commerçants détaillants soumis à l'IR au régime réel et tant que le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas le seuil de 100 000 dinars ; au-delà, le code TVA sera « P » ou « A » selon la nature des produits commercialisés.
- « A » pour les industriels, les artisans et les prestataires de services soumis à l'impôt au régime réel (sauf activité exonérée par le Code de la TVA).

Les personnes physiques réalisant d'autres catégories de revenu sont identifiées par le numéro de la carte d'identité nationale en ce qui concerne les Tunisiens et le numéro de la carte de séjour pour les étrangers ou à défaut le numéro de passeport ou autre identifiant pour les personnes non résidentes non établies en Tunisie.

[9] A la douane, l'assiette imposable à la TVA est majorée de 25% pour les importations réalisées par les non assujettis ou par les forfaitaires BIC.

Section 2. Revenus imposables

Le revenu net global est constitué par le cumul des revenus nets imposables des différentes catégories de revenu (à l'exception des revenus soumis à un régime d'imposition libératoire ou spécifique). Chacune des catégories de revenu est régie par des règles propres de détermination du revenu imposable.

1) **Bénéfices industriels et commerciaux (BIC)**
    a. Régime réel ;
    b. Régime forfaitaire (régime spécifique) ;
    c. Part dans les bénéfices et plus-value relatives aux sociétés fiscalement transparentes exerçant une activité BIC.
2) **Bénéfices des professions non commerciales (BNC)**
    a. Régime réel ;
    b. Base forfaitaire ;
    c. Part dans les bénéfices et plus-value relatives aux sociétés fiscalement transparentes exerçant une activité BNC.
3) **Bénéfices de l'exploitation agricole et de pêche (BAP)**
    a. Régime réel ;
    b. Base forfaitaire (Recettes – Dépenses) ;
    c. Monographies sectorielles ;
    d. Part dans les bénéfices et plus-value relatives aux sociétés fiscalement transparentes exerçant une activité BAP.
4) **Revenus fonciers (RF)**
    a. Régime réel ;
    b. Base forfaitaire ;
    c. Part dans les bénéfices et plus-value relatives aux sociétés fiscalement transparentes exerçant une activité RF
    d. Plus-value de cession d'immeubles non rattachés au bilan (régime spécifique)
5) **Traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères (de source tunisienne)**
6) **Revenus de valeurs mobilières et de capitaux mobiliers**
    a. Revenus de valeurs mobilières (RVM)
    b. Revenus des capitaux mobiliers (RCM)
    c. Dividendes (régime d'imposition libératoire)
    d. Plus-value de cession de titres non rattachés au bilan (régime spécifique)
7) **Autres revenus**
    a. Revenus de source étrangère n'ayant pas été soumis au paiement de l'impôt dans le pays d'origine,
    b. Revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie,
    c. Revenus, déterminés par les services du contrôle fiscal, selon les dépenses personnelles ostensibles et notoires et selon l'accroissement du patrimoine.

La déclaration annuelle d'impôt sur le revenu comporte également, à titre d'information, deux autres catégories de revenus (soit un total de 9 catégories de revenus) :

1) **Revenus exonérés**
2) **Revenus non imposables (revenus de source étrangère ayant subi l'impôt dans le pays d'origine, et ce, quel que soit le taux d'imposition subi à l'étranger).**

Les modalités d'imposition des opérations de cession d'immeubles ou de titres non rattachés au bilan vont faire l'objet d'une étude dans le cadre du Chapitre 2 relatif à la l'impôt sur la plus-value de cession d'actif non rattaché au bilan.

Cas d'une catégorie de revenu déficitaire : Le revenu ainsi constitué tient compte du déficit constaté dans l'une des catégories du revenu dégagé par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises (Régime réel). Si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, le reliquat du déficit est reporté successivement, sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la 5ème année inclusivement.

La déduction ne couvre pas les pertes résultant de la déduction des revenus ou bénéfices conformément à la législation fiscale en vigueur. Un avantage fiscal ne peut créer un déficit fiscal ou l'aggraver.

À noter que la législation relative à l'imposition des personnes physiques n'a pas traité de la perte provenant des amortissements réputés différés en période déficitaire (indéfiniment reportable pour les personnes morales).

Toutefois, la note commune n° 16/2012 n'a pas exclu le droit de déduction sans limite dans le temps des amortissements réputés différés en période déficitaire pour les personnes physiques ; sans donner plus de précision. La déduction s'effectue conformément à l'ordre suivant :

- Les déficits reportables,
- Les amortissements de l'exercice concerné,
- Les amortissements réputés différés provenant des exercices antérieurs.

Les déficits fiscaux non imputés sur les revenus des années suivant immédiatement l'année ayant constaté le déficit ne peuvent plus être reportables ultérieurement, et ce, dans la limite des revenus réalisés.

À ce titre, l'administration fiscale a apporté antérieurement, dans la note commune n° 27/2003 (bien qu'abrogée par la note commune précitée), les précisions suivantes encore d'actualité :

- Les amortissements ne sont déductibles que des résultats de la catégorie du revenu auquel sont rattachés les actifs objet de l'amortissement. En conséquence, l'ordre d'imputation des déficits ne peut pas être adopté par les personnes physiques réalisant plus d'une catégorie de revenu.
- Dans la mesure où le revenu global d'une personne physique se limite à une seule catégorie de revenu et que l'intéressé soit soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, il peut adopter l'ordre d'imputation des déficits.

Exemple d'illustration : Supposons qu'une personne physique célibataire soumise à l'IR dans la catégorie des BIC selon le régime réel ait enregistré au titre des exercices 2022, 2023, 2024 et 2025 les résultats fiscaux suivants (avant imputation des pertes antérieures) :

Année	**Résultat fiscal l'exercice**
2022	35.000 D pertes dont 5.000D amortissements réputés différés de l'exercice
2023	25.000 D pertes dont 10.000D amortissements réputés différés de l'exercice
2024	40.000 D pertes dont 15.000D amortissements réputés différés de l'exercice
2025	83.000 D bénéfices compte tenu des amortissements de l'exercice de 7.000D

Dans ce cas, et du fait que l'intéressé ait réalisé une seule catégorie de revenu (BIC) et qu'il soit au régime réel, il peut adopter l'ordre d'imputation prévu par la loi. Sur cette base, son revenu net soumis à l'IR au titre de l'exercice 2025 est déterminé comme suit :

Résultats nets de l'exercice 2025	83.000 D
Réintégration des amortissements de l'exercice 2025	+7.000 D
Déduction des déficits reportables des exercices 2022, 2023 et 2024 (30.000D + 15.000D + 25.000D)	-70.000D
Déduction des amortissements de l'exercice 2025	-7.000 D
Sous total	**13.000 D**
Déduction des amortissements réputés différés des exercices antérieurs (5.000D + 10.000D + 15.000D)	-30.000D
Résultat après déduction des déficits reportables	**-17.000D**

Ainsi, le résultat fiscal déficitaire (2025) de 17 000 D est constitué de l'amortissement différé de l'exercice 2024 de 15 000 D et du reliquat de l'amortissement différé de l'exercice 2023 de 2 000 D.

Le principe de liberté d'affectation comptable dans le régime réel : L'entreprise individuelle, dépourvue de la personnalité juridique, se trouve confondue avec son exploitant puisque le droit civil ne permet pas à l'exploitant d'une telle entreprise de faire une distinction dans son patrimoine entre les biens qui sont utilisés lors de l'exercice de l'activité de son entreprise et ceux qui ne le sont pas, suite à la règle de l'unicité et de l'indivisibilité du patrimoine.

Il est admis en droit fiscal qu'un exploitant d'une entreprise individuelle puisse opérer une distinction entre un patrimoine privé et un autre professionnel. Dans un tel contexte est apparu le principe de liberté d'affectation comptable en vertu duquel, l'exploitant individuel dispose d'une liberté de choix dans l'affectation comptable de certains actifs entre son patrimoine privé et son patrimoine professionnel.

L'inscription au bilan des biens peut avoir lieu au moment de l'acquisition d'un bien, soit postérieurement à cette acquisition. De même le contribuable peut soustraire un bien initialement inscrit à son bilan et l'affecter ainsi à son patrimoine privé.

Le contribuable est libre d'affecter les biens dont il dispose à son actif professionnel ou à son patrimoine privé. Ainsi, rien n'oblige un exploitant à porter à l'actif de son bilan un immeuble dans lequel il exerce sa profession.

Toutefois, la liberté d'affectation comptable n'est pas absolue. En effet, certains biens, même s'ils ne sont pas inscrits à l'actif du bilan d'une entreprise, font obligatoirement partie de l'actif en raison de leur nature de ce fait, le contribuable ne dispose d'aucune liberté pour les soustraire de son patrimoine professionnel. Il s'agit en occurrence du fonds de commerce, servant de cadre juridique à l'activité commerciale, et aussi celle des stocks et des machines servant l'objet même de l'activité. En raison de son affectation par nature, sa plus-value de cession est considérée comme réalisée dans le cadre de l'activité professionnelle.

Sur le plan fiscal, l'affectation d'un bien à l'exploitation professionnelle implique plusieurs conséquences principalement en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques. L'affectation des biens immeubles peut, également, avoir des conséquences en matière de droits d'enregistrement.

Le changement d'affectation d'un actif et son rattachement au bilan professionnel conduit à imposer les revenus procurés par cet actif dans la même catégorie que ceux générés par l'exploitation professionnelle. C'est le cas des revenus de location et des plus-values de cession de titres ou d'immeubles.

L'affectation d'un actif à un bilan permet au contribuable de comptabiliser et de déduire fiscalement les charges qui contribuent à créer les revenus générés par le bien. À titre d'exemple, l'affectation d'un immeuble à un bilan professionnel permet de déduire les amortissements s'y rattachant ainsi que les charges d'intérêts en cas de financement bancaire et les dépenses d'entretien et réparation.

Par ailleurs, le rattachement des actifs à un bilan permet de déduire les moins-values résultant de leur cession ; la perte comptabilisée étant déductible fiscalement.

Lorsque l'exploitation professionnelle est déficitaire, les amortissements de l'actif affecté ou la moins-value résultant de cession sont reportables sur les exercices futurs en respect de la législation en vigueur.

L'administration fiscale a considéré que le transfert de biens du bilan professionnel vers le patrimoine privé de l'exploitant ne vaut pas transfert de propriété et n'est pas, de ce fait, assimilé à une opération de cession génératrice de plus-value imposable. (Courrier DGELF n° 2420 du 23 août 2016)

Dans ce sens, l'opération de retrait d'actions inscrites parmi les actifs professionnels d'une entreprise individuelle (personne physique) pour en faire un apport dans le capital d'une SUARL à constituer par le même propriétaire, n'entraine aucun changement de sa propriété du fait qu'elle reste dans le même patrimoine et ne constitue pas par conséquent une opération de cession et ne donne lieu à aucune plus-value soumise à l'IR. (Courrier DGI n° 108 du 3 août 2021)

Le fait de ne pas inscrire un compte bancaire au bilan ne prive pas l'administration de son droit de contrôle. Ainsi, tout encaissement non justifié sera considéré comme un revenu imposable.

Sous section 1. Bénéfices industriels et commerciaux

Définition : Sont considérés comme bénéfices industriels et commerciaux (BIC), les bénéfices réalisés dans des entreprises individuelles exerçant une activité commerciale au sens du code de commerce. Cette catégorie couvre (i) les commerçants, (ii) les industriels, (iii) les artisans et (iv) les prestataires de services commerciaux.

L'administration fiscale classe dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, les activités suivantes :

- Bureau de change manuel (Courrier DGELF n° 2131 du 18 juin 2019)
- Activité de courtage et commissionnaire (Courrier DGELF n° 1551 du 26 avril 2019)
- Agent immobilier (Courrier DGELF n° 2696 du 13 décembre 2005)
- Représentant de commerce « indépendant » (Courrier DGCF n° 912 du 2 octobre 2003)
- Location de locaux d'habitation meublés (Courrier DGELF n° 2346 du 25 mai 2018)
- Location d'engins et d'équipements (Courrier DGELF n° 540 du 24 mars 2015)
- Location d'un fonds de commerce ou location-gérance (Courrier DGELF n° 923 du 20 juin 2011)
- Construction et vente d'immeubles à titre habituel (Courrier DGELF n° 1232 du 17 août 2010)
- Services de gardiennage, de nettoyage et d'entretien (Courrier DGELF n° 187 du 4 février 2014)
- Services administratifs (photocopie, traitement de textes …) et logistiques (Courrier DGELF n° 348 du 8 mars 2012)
- Transporteur (Courrier DGELF n° 1179 du 24 octobre 2024)
- Photographe (Courrier DGELF n° 710 du 14 juin 2024)
- L'exploitation de plusieurs auto-écoles ou la possession de plus d'un véhicule ou l'emploi de plusieurs moniteurs (Courrier DGELF n° 2022 du 18 novembre 2005)
- Maintenance et protection de l'environnement (Courrier DGELF n° 1200 du 26 juin 2004)
- Exploitant de cafés (Courrier DGCF n° 212 du 5 Avril 2003)
- Agence de voyage (Courrier DGI n° 198 du 19 février 2020)
- Etablissement touristique (Courrier DGELF n° 1403 du 17 avril 2019)
- Menuiserie aluminium (Courrier DGI n° 73 du 21 août 2023)
- La quote-part des associés personnes physiques et assimilées dans les revenus réalisés par les sociétés dites fiscalement transparentes exerçant une activité classée dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, ainsi que la plus-value de cession de parts dans lesdites sociétés.

L'administration fiscale a précisé qu'une personne physique ayant procédé à la construction de plus d'une résidence et à la cession des appartements composant les résidences, exerce, de fait, l'activité de promotion immobilière. Sur cette base, la personne concernée est ipso facto soumise à l'IR au titre des revenus provenant de la cession des appartements, dans la catégorie des revenus industriels et commerciaux. (Courrier DGI n° 125 du 22 mai 2025)

Détermination du bénéfice net : À l'exception des bénéficiaires du régime forfaitaire d'imposition, la détermination des bénéfices des entreprises individuelles exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou de services, a lieu sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises (Régime réel).

Les modalités de détermination du résultat fiscal vont faire l'objet d'une étude dans le cadre du Chapitre 5 relatif à la détermination du résultat fiscal net selon le régime réel.

Revenus exonérés : Ne sont pas soumis à l'impôt, les rémunérations pour affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international.

Sort fiscal de la plus-value provenant d'une opération de donation d'un fonds de commerce entre ascendants et descendants : La plus-value provenant de la cession d'un fonds de commerce par donation réalisée par une personne physique soumise à l'impôt selon le régime réel au profit du conjoint, des ascendants, descendants ou pour le compte d'une tierce personne, doit être prise en compte dans l'assiette soumise à l'impôt de l'année de cession, et ce, sur la base de la valeur réelle dudit fonds à la date de la donation. (Courrier DGELF n° 160 du 26 février 2021)

Régime applicable à la cession d'un fonds de commerce (pharmacie) par des héritiers : La transmission de la pharmacie par décès n'est pas soumise à l'IR au titre de la plus-value immobilière. En revanche, la cession par les héritiers de leurs parts dans le fonds de commerce donne lieu à l'imposition de la plus-value réalisée à l'IR selon le droit commun sur la base du barème. (Courrier DGELF 289 du 17 février 2015)

Retrait d'éléments d'actifs au profit du patrimoine privé de l'exploitant : Le transfert de biens immobiliers du bilan professionnel exerçant une activité BIC vers le patrimoine privé de l'exploitant, suite à la cessation totale de l'activité, ne vaut pas transfert de propriété et n'est pas, de ce fait, assimilé à une opération de cession génératrice de plus-value imposable. Ainsi, les revenus de location desdits biens immobiliers demeurent soumis à l'IR dans la catégorie des revenus fonciers. (Courrier DGELF n° 2420 du 23 août 2016)

Cession de moyens de transport non affectés à des actifs professionnels effectuée par des personnes physiques : La cession de matériel et équipements utilisé dans le cadre de l'activité professionnelle, mais non inscrit au bilan, effectuée à titre occasionnel, se trouve en dehors du champ d'application de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. De ce fait, la plus-value résultant de cette opération n'est pas imposable et, par là même, la moins-value qui en découle n'ouvre pas droit à déduction du revenu global imposable. (Courrier DGELF n° 189 du 11 février 2012)

Cas particulier du régime forfaitaire : Il existe un régime d'imposition forfaitaire (Régime forfaitaire) pour les personnes physiques réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 100 mille dinars. Ladite catégorie de revenu fait l'objet d'une déclaration spécifique et n'entre pas dans la détermination du revenu global net. Le régime fiscal des forfaitaires BIC est présenté en Annexe I.

Cas particulier du régime auto-entrepreneur : Il existe un deuxième régime d'imposition forfaitaire pour les auto-entrepreneurs, réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 75 mille dinars géré via la plateforme en ligne www.autoentrepreneur.tn. Le régime fiscal et social des auto-entrepreneurs est présenté en Annexe II.

Sous section 2. Bénéfices des professions non commerciales

Définition : Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale, les bénéfices réalisés par les professions libérales, par les charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant, et par toutes les occupations ou exploitations non commerciales à but lucratif.

L'administration fiscale classe dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales, la quote-part des associés personnes physiques dans les revenus réalisés par les sociétés dites fiscalement transparentes exerçant une activité classée dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales, ainsi que la plus-value de cession de parts dans lesdites sociétés.

Professions libérales : Il s'agit des professions où l'activité intellectuelle joue un rôle prépondérant et qui consistent en la pratique personnelle en toute indépendance des professions en question. À titre indicatif, le terme professions libérales couvre les activités suivantes :

- Professions médicales : médecine générale, chirurgie, médecine vétérinaire, infirmerie, kinésithérapie, rééducation orthopédique, orthophonistes, nutritionnistes, délégués médicaux, centres de radiographie, laboratoires d'analyses médicales…
- Professions juridiques : avocats, commissariat aux comptes, conseil juridique et fiscal, huissiers, notaires, comptabilité et expertise comptable, consultant, formation …
- Professions techniques : études, architecture, aménagement de territoire, topographie, architecture d'intérieur, services d'ingénierie de fixation et de mise en marche des réseaux de la télécommunication et de l'informatique…

Les charges et offices : Sont considérés comme tels les charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant tels que les notaires, les huissiers, les commissaires-priseurs, etc.

Les occupations ou les exploitations non commerciales : Sont classés dans cette rubrique, les bénéfices provenant de toutes occupations ou exploitations lucratives ne se rattachant pas à une autre catégorie de revenus tels que :

- Les montants payés en contrepartie des droits d'auteur au titre des œuvres artistiques, littéraire, ou scientifique ; (Note commune n° 3/2015)
- Les montants payés aux peintres, sculpteurs, artistes, compositeurs, auteurs ou journalistes,
- Les rémunérations payées aux agents d'assurance, interprètes, écrivains publics, guides touristiques, transitaires, guérisseurs et magnétiseurs ;
- Les profits réalisés par les représentants de commerce qui n'ont pas la qualité de commerçant ni celle de salarié, c'est le cas du représentant qui garde la liberté d'organisation de son travail, ne rend pas compte du résultat de ses visites et supporte ses propres frais, tels que les délégués médicaux indépendants ;
- Les rémunérations payées aux auto-écoles qui se consacrent à la direction de leur établissement tout en dispensant eux-mêmes l'enseignement et à la condition qu'ils possèdent un seul véhicule, et ce même dans le cas où ils emploient un ou plusieurs moniteurs ;
- Les établissements d'enseignement privés, les jardins d'enfants ou de crèche.

Détermination du bénéfice net : La détermination des bénéfices des entreprises individuelles exerçant une profession non commerciale a lieu selon deux méthodes : (i) le régime du forfait d'assiette et (ii) le régime réel.

Le choix entre les deux régimes n'a pas de conséquence sur le régime en matière de TVA (Code TVA « A »). Toutefois, les assujettis à la TVA bénéficient de la déduction de ladite taxe grevant leurs acquisitions de biens soumis à amortissement et nécessaires à l'activité, à condition qu'ils soient inscrits dans une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises. (Courrier DGELF n° 1151 du 9 mai 2013)

(1) Régime du forfait d'assiette : Le revenu imposable est égal à 80% des recettes brutes (TTC) réalisées. Celles-ci comprennent toutes les sommes encaissées au cours de l'année en question, quelle que soit la période à laquelle sont intervenues les opérations auxquelles elles se rapportent (indépendamment de l'année de facturation).

Les recettes correspondent notamment aux montants facturés à titre de remboursement de frais engagés par le prestataire du service. C'est le cas, notamment, des montants objet d'une note d'honoraires établie par (i) un commissaire aux comptes comportant le remboursement de frais supportés lors de l'exercice de sa mission tels que les frais de transport, d'hébergement et de restauration de ses collaborateurs, ou (ii) un huissier notaire comportant le remboursement de frais engagés dans l'exercice de sa mission tels que les frais de transport, des copies, et des dépenses relatives à la notification...

Par contre ne sont pas compris dans les recettes (i) les honoraires rétrocédés aux confrères et (ii) les débours tels que les montants représentant les frais qui sont légalement à la charge du débiteur des montants et qui ont été avancés par le prestataire du service ; c'est le cas notamment des droits d'enregistrement, des timbres fiscaux et des frais des jugements pour l'avocat ou l'huissier-notaire et des droits de douane et du fret pour le transitaire.

Les personnes qui choisissent le régime du forfait d'assiette sont dispensées de la tenue d'une comptabilité conforme aux règles édictées par la loi et les normes comptables. Toutefois, elles doivent tenir un registre côté et paraphé par le service de contrôle des impôts sur lequel sont portées au jour le jour, les recettes et les dépenses sur la base des pièces justificatives.

(2) Régime réel : Il est possible d'opter au régime réel d'imposition sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, et ce lors du dépôt de la déclaration annuelle d'impôt. La carte d'identification fiscale devra être mise à jour pour la mention du « Régime réel » en entête.

Dans le cas où les intéressés ont été soumis au titre d'une année donnée à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, ledit régime demeure définitif et ne peut faire l'objet de renonciation pour revenir au régime du forfait d'assiette.

Les modalités de détermination du résultat fiscal vont faire l'objet d'une étude dans le cadre du Chapitre 5 relatif à la détermination du résultat fiscal net selon le régime réel.

L'imposition à l'IR selon le régime réel est définitive et ne peut faire l'objet de renonciation : L'administration fiscale a précisé que pour le cas d'un médecin ayant déposé sa déclaration annuelle d'impôt selon le régime du forfait d'assiette, et que par erreur, la recette des finances l'a inscrite selon le régime réel, peut régulariser sa situation suite à un compromis avec le bureau de contrôle des impôts compétent, s'il s'avère que l'erreur ne lui est pas imputable. (Courrier DGI n° 1113 du 28 avril 2021)

Passage du régime du forfait à un régime réel d'imposition : La législation fiscale n'a pas traité du bilan d'ouverture en cas de changement du régime du forfait d'assiette au régime réel. À notre avis :

- Les immobilisations acquises ou créées avant la date d'ouverture du premier exercice dont les résultats sont déterminés selon un régime réel d'imposition sont inscrites au bilan, en adoptant le principe de la règle d'affectation :
- Pour les biens non amortissables, ils sont inscrits au bilan à leur valeur d'origine ;
- Pour les biens non amortissables, ils sont inscrits au bilan à leur valeur nette comptable à la date d'ouverture de ce premier exercice. Les amortissements résiduels sont calculés sur la base de la durée d'utilisation restant à courir.[10]
- Les éléments figurant dans le stock initial du premier exercice sont évalués à leur coût de revient.
- Les recettes encaissées au cours de l'exercice se rapportant à des créances nées sous le régime du forfait sont retenues pour la détermination du bénéfice selon le régime réel.
- Les dépenses se rapportant à des dettes nées sous le régime du forfait ne sont pas retenues pour la détermination du bénéfice selon le régime réel.

A ce titre, l'administration fiscale a apporté des éclaircissements concernant le régime fiscal en matière d'amortissements, de tenue des livres comptables et des intérêts des emprunts, applicable aux personnes physiques exerçant des activités non commerciales sous le régime forfaitaire qui optent pour l'imposition selon le régime réel :

- **Pour les équipements et véhicules de tourisme dont la puissance fiscale n'excède pas 9 chevaux vapeur acquis avant l'adhésion au régime réel** : les amortissements des équipements acquis avant le changement de régime sont admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, à condition que ces éléments soient inscrits à l'actif de l'entreprise. La quote-part des amortissements annuels admissible en déduction est déterminée sur la base de la répartition de la valeur des équipements et véhicules de tourisme, à la date de leur inscription au bilan, sur la durée d'utilisation restante.

  Toutefois, en cas de non comptabilisation du véhicule à l'actif de l'entreprise, seules les dépenses y afférentes sont admises en déduction, à condition qu'elles soient comptabilisées et justifiées par les pièces nécessaires, tandis que les amortissements sont exclus de la déduction, de même que les dépenses susceptibles d'entrainer une augmentation de la valeur du véhicule ou de sa durée d'utilisation.

  Il convient également de noter que, dans tous les cas, si le véhicule de tourisme est exploité à la fois à des fins professionnelles et personnelles, les charges y afférentes ne sont admises en déduction que dans la limite d'un pourcentage équivalent à la part d'utilisation du véhicule à des fins professionnelles.

[10] Se référer aux dispositions du décret n° 2008-492 du 25 février 2008, fixant les taux maximum des amortissements linéaires.

- **Concernant les charges relatives aux intérêts des emprunts** : les charges relatives aux intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition d'équipements sont admises en déduction pour la détermination du bénéfice soumis à l'impôt, à condition que lesdits équipements soient comptabilisés et justifiés par les pièces nécessaires. Dans ce cas, la déduction des intérêts relatifs à la durée restante s'effectue à compter de la date de comptabilisation des équipements.

- **Concernant la tenue des livres comptables pour les titulaires de professions non commerciales tenant une comptabilité simplifiée :** Les titulaires de professions non commerciales peuvent tenir une comptabilité simplifiée conformément à la législation comptable des entreprises.

  À cet égard, et conformément à la norme comptable n°42 relative à la comptabilité simplifiée, les personnes concernées par ce type de comptabilité doivent tenir au moins un journal et un livre d'inventaire. Ces deux registres doivent être numérotés et visés par les services compétents selon la législation en vigueur. Ces livres doivent être tenus sans blanc ni altération, quelle qu'en soit la nature. (Courrier DGELF n° 421 du 4 mars 2015)

Sort de la TVA grevant un immeuble affecté à l'exploitation, acquis par un médecin, suite à l'option pour l'imposition à l'IR selon le régime réel : l'administration fiscale a précisé le sort de la TVA déduite par un médecin soumis initialement à l'IR sur la base d'un bénéfice forfaitaire jusqu'à l'année N et ensuite selon le régime réel à partir de l'année N+1 et ce, au titre de l'acquisition en N d'un immeuble destiné à l'exploitation pour l'exercice de son activité.

Ainsi, le régime de TVA grevant l'immeuble susvisé est le suivant :

- Non déductibilité de la TVA sur l'immeuble au titre de l'année N,
- Ladite TVA devient déductible à partir de l'année d'option pour le régime réel, diminuée de 1/10 par année civile ou fraction d'année civile de détention et ce, à condition que l'immeuble en question soit enregistré en comptabilité. (Courrier DGI n° 450 du 11 octobre 2019)

Régime fiscal applicable aux rémunérations facturées par un gérant de société en contrepartie des services de gestion de la société, la direction des travaux, la coordination des projets et l'assistance technique : L'administration fiscale a requalifié les honoraires facturés par le gérant d'une société facturant (disposant d'une patente) ayant renoncé à la perception d'un salaire.

- **Rémunérations en contrepartie de la gestion de la société :** Sont classés parmi les traitements et salaires, les rémunérations, les primes et les autres avantages accordés aux gérants des sociétés à responsabilité limitée nonobstant leur pourcentage de participation dans le capital de la société. Ces rémunérations (les factures d'honoraires) sont passibles de la retenue à la source selon le barème d'impôt et sont soumises à la TFP et à la contribution au profit du FOPROLOS.

  La TVA relative aux rémunérations perçues par le gérant en contrepartie des prestations de gestion de la société n'est pas admise en déduction chez la société du fait qu'elles revêtent le caractère de salaires et ne constituent pas des honoraires. En application du principe de la correction symétrique, ces rémunérations doivent être acceptées parmi les charges déductibles.

- **Rémunérations en contrepartie de la direction des travaux, de la coordination des projets et de l'assistance technique :** Les revenus réalisés par un gérant soumis au régime réel en contrepartie des services d'assistance technique, de suivi et de coordination rendus au profit de la société dont il assure la gérance, sont soumis à la retenue à la source au taux de 3%. (Courrier DGI n° 64 du 2 novembre 2021)

Sous section 3. Bénéfices de l'exploitation agricole ou de pêche

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

Ces bénéfices comprennent notamment les produits provenant de la céréaliculture, de la viticulture, de l'agrumiculture, de l'oléiculture, de l'arboriculture, de l'aviculture, de l'apiculture, de l'horticulture, des cultures maraîchères, des forêts, de l'élevage du bétail et des animaux, ainsi que de l'élevage des produits de la mer (pisciculture, l'ostréiculture, mytiliculture, conchyliculture…) et de la concession du droit de pacage (droit de pâturage des terres en friche ou en jachère), réalisés par toute personne qui exploite à titre de propriétaire ou de locataire.

Sont également compris dans ladite catégorie, les revenus réalisés par les armateurs de bateaux de pêche pour la part leur revenant de l'exploitation du bateau. Par contre, la part revenant aux marins pêcheurs en application du code de la pêche est classée dans la catégorie des traitements et salaires.

L'administration fiscale classe dans la catégorie des bénéfices d'exploitation agricole ou de pêche, la quote-part des associés personnes physiques dans les revenus réalisés par les sociétés dites fiscalement transparentes exerçant une activité classée dans la catégorie des bénéfices d'exploitation agricole ou de pêche, ainsi que la plus-value de cession de parts dans lesdites sociétés.

Détermination du bénéfice net : Le bénéfice net des exploitations agricoles ou de pêche peut être est constitué par trois méthodes :

(1) Base forfaitaire : Par l'excédent des recettes totales réalisées au cours de l'année civile sur les dépenses nécessitées par l'exploitation pendant la même année compte tenu du jeu des stocks.

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

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

(2) Régime réel : Sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises. Les modalités de détermination du résultat fiscal vont faire l'objet d'une étude dans le cadre du Chapitre 5 relatif à la détermination du résultat fiscal net selon le régime réel.

(3) Monographies sectorielles : En l'absence de tenue de comptabilité, les agriculteurs sont soumis à l'impôt sur la base d'une évaluation forfaitaire déterminée après consultation des experts du domaine et tenant compte de la nature des spéculations selon les régions. Ce régime s'applique exclusivement à certains revenus agricoles, il s'agit de l'agrumiculture, de l'oléiculture, la céréaliculture et la viticulture.

À cet effet et à l'occasion de chaque campagne agricole, une commission groupant des représentants de l'administration fiscale et des représentants de l'Union Tunisienne de l'Agriculture et de la Pêche procède à la mise à jour des barèmes applicables à ladite campagne.

Les tarifs annuels prévus par ces barèmes sont fixés suivant la nature du produit agricole et par référence à la zone de situation des exploitations et publiés chaque année dans des notes communes.

Si l'évaluation forfaitaire fait ressortir une perte, cette dernière n'est pas imputable sur les autres catégories de revenus.

À ce titre, l'administration fiscale a toujours précisé que les revenus déterminés d'après cette méthode forfaitaire constituent un minimum pour le calcul de l'assiette de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année écoulée et dans le cas où elle dispose d'éléments lui permettant de réviser les revenus déclarés, ces derniers seront pris en compte.

Sous section 4. Revenus fonciers

Définition : Sont compris dans la catégorie des revenus fonciers lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les autres catégories de revenus :

1- Le loyer des propriétés bâties et des propriétés non bâties y compris celui des terrains occupés par les carrières (non rattachés au bilan d'une autre catégorie de revenu) ;

2- La plus-value réalisée de la cession des immeubles bâtis et non bâtis et des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières (non rattachés au bilan).

Concernant les droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières, il s'agit là des droits sociaux appartenant aux membres des sociétés civiles immobilières dont l'activité consiste essentiellement en la gestion des biens sociaux des membres dont les droits sont représentés par des immeubles ou parties d'immeubles, ce qui exclut la plus-value provenant de la cession des actions ou des parts sociales des sociétés par actions et des sociétés à responsabilité limitée ayant un objet immobilier. (Note commune n° 23/2014)

L'administration fiscale classe dans la catégorie des revenus fonciers :

- Les revenus des propriétés bâties non meublés (Courrier DGELF n° 3246 du 25 mai 2018) ;
- Les revenus des outillages fixes des établissements industriels ;
- Les revenus des installations industrielles ou commerciales dont la dimension et le mode d'installation permettent de les assimiler à des constructions (exemple : silos, réservoirs et bacs de stockage de carburants) ;
- La quote-part des associés personnes physiques dans les revenus réalisés par les sociétés dites fiscalement transparentes exerçant une activité classée dans la catégorie des revenus fonciers, ainsi que la plus-value de cession de parts dans lesdites sociétés.

L'administration fiscale a précisé que la location d'un immeuble dans l'indivision est considérée exploitation par à une société de fait soumise à l'obligation de tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises pour la détermination du bénéfice imposable. (Courrier DGELF n° 1087 du 3 juin 2015)

L'imposition des plus-values de cession d'immeubles est régie par des règles particulières d'assiette, de taux, de déclaration et de paiement ; elles font l'objet d'une imposition séparée suivant un formulaire établi par l'administration fiscale à cet effet. Les modalités d'imposition des opérations de cession d'immeubles non rattachés au bilan vont faire l'objet d'une étude dans le cadre du Chapitre 2 relatif à la l'impôt sur la plus-value de cession d'actif non rattaché au bilan.

Détermination du revenu net : Les revenus de location peuvent être soumis à l'impôt selon trois régimes d'imposition :

- Régime réel,
- Régime forfaitaire des immeubles bâtis, et
- Régime des immeubles non bâtis.

(1) Régime réel : Les personnes physiques peuvent opter pour le régime réel d'imposition en justifiant de la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.

Les modalités de détermination du résultat fiscal vont faire l'objet d'une étude dans le cadre du Chapitre 5 relatif à la détermination du résultat fiscal net selon le régime réel.

Il s'agit d'un régime optionnel qui n'est soumis à aucune formalité préalable de la part du contribuable. Toutefois, très peu de personnes adoptent le régime réel qui présence une contrainte majeure en cas de cession de l'immeuble :

- Au régime réel, la plus-value de cession sera prise en compte dans le revenu foncier et imposée à l'impôt selon le barème. La plus-value est calculée par rapport à la valeur comptable nette des amortissements pratiqués.

- Au régime forfaitaire, la plus-value de cession est imposée au taux de 10% ou 15% selon la période de détention. La plus-value est calculée par rapport à un coût d'acquisition majoré de 10% par année de détention.

Pour le cas d'une personne ayant construit un immeuble antérieurement et qui a opté pour le régime réel pour l'imposition des revenus de location, l'administration fiscale a précisé que le bénéfice du droit à déduction des amortissements relatifs aux immeubles bâtis est subordonné à l'existence de factures et de contrats justifiant le coût de l'immeuble. A défaut de factures et de contrats, le contribuable peut y suppléer par un rapport établi par un expert judiciaire, portant évaluation du coût de l'immeuble. (Courrier DGELF n° 2141 du 15 juillet 2016)

(2) Régime forfaitaire des immeubles bâtis : Le revenu brut des immeubles ou parties d'immeubles donnés en location est constitué par le montant des recettes brutes (TTC) perçues par le propriétaire, augmenté d'une part, du montant des dépenses incombant normalement à ce dernier et mises par convention à la charge du locataire.

Dans les recettes brutes (TTC) de la propriété sont comprises notamment celles qui proviennent de la location du droit d'affichage, de la concession du droit de propriété ou d'usufruit.

Le revenu brut couvre les recettes brutes qui doivent comprendre notamment :

- Les loyers encaissés au cours de l'année d'imposition, quelle que soit la période à laquelle ils se rattachent, ce qui couvre les loyers de l'année ainsi que ceux encaissés à titre d'avance ou d'arriérés (Courrier DGELF n° 2193 du 21 juillet 2016). Toutefois, ne sont pas comprises parmi les loyers les sommes perçues par le propriétaire à titre de garantie tant qu'elles n'ont pas été utilisées pour le paiement d'arriérés de loyers.
- Les recettes exceptionnelles telles que :
    - Le pas de porte, droit d'entrée, indemnité de résiliation et autres indemnités perçues par le propriétaire dans la mesure où elles ne compensent pas une dépréciation subie par l'immeuble loué,
    - Les revenus accessoires tels que le droit d'affichage, le droit de chasse,
    - La valeur des avantages en nature prévus par le bail tel que le cas des constructions et aménagements réalisés par le locataire et dont la propriété reviendrait au propriétaire à la fin du bail sans contrepartie.

Le revenu net des propriétés bâties est déterminé en déduisant des recettes brutes :

- Abattement forfaitaire de 25% au titre des charges de gestion, des rémunérations de concierge, d'assurances, d'amortissements, de réparation et d'entretien,
- La taxe sur les immeubles bâtis (TIB) et la contribution au profit du fonds national d'amélioration de l'habitat acquittées.

En conséquence de ce qui précède, sont exclues de la déduction, les dépenses engagées par le propriétaire, et ce, même s'elles sont justifiées par des factures.

Il reste entendu que, les personnes concernées peuvent, dans le cas où ils supportent effectivement des dépenses importantes au titre de la réparation et de l'entretien, opter pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu selon le régime réel, soit sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, leur permettant de déduire toutes les charges d'exploitation justifiées, y compris les frais de réparation et d'entretien. (Note commune n° 4/2025)

(3) Régime des immeubles non bâtis : Le revenu net des propriétés non bâties (terrains) louées est évalué en déduisant du revenu brut (TTC) le montant des dépenses justifiées (au nom du propriétaire) et nécessitées pour la production de ce revenu, telles que les dépenses d'entretien et de gardiennage, ainsi que la taxe sur les immeubles non bâtis (TINB) acquittée.

Les factures justificatives des dépenses doivent être sont prises en compte pour leur montant TVA comprise.

Revenus exonérés : Ne sont pas soumis à l'impôt les revenus provenant de la location des terres agricoles réservées aux grandes cultures objet de contrats de location conclus pour une période minimale de trois ans.

Le bénéfice de cette exonération est subordonné :

- à l'engagement du locataire, dans le contrat de location, de réserver la terre aux grandes cultures et
- au dépôt, à l'appui de la déclaration de l'impôt sur le revenu 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 l'exonération.

Règle de l'affectation en matière d'impôt sur le revenu : Une personne physique peut être soumise au réel au titre de son activité BNC et au forfait d'assiette pour ses revenus fonciers.

Lorsque l'immeuble n'est pas affecté au bilan de l'activité BNC, les loyers perçus relèvent de la catégorie des revenus fonciers soumis au forfait d'assiette ou au réel s'il est justifié de la tenue d'une comptabilité autonome.

Les revenus des capitaux mobiliers non affectés au bilan de l'activité BNC, sont imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. (Courrier DGELF n° 2382 du 30 octobre 2000)

Sous section 5. Traitements, salaires, pensions et rentes viagères

Définition : Les traitements et salaires, y compris les émoluments, indemnités et autres avantages en nature, ainsi que les pensions et rentes viagères constituent un élément du revenu global servant d'assiette à l'impôt sur le revenu.

- **Traitements et salaires** : Entrent dans cette catégorie toutes les rémunérations quelle qu'en soit l'appellation ou la forme perçues à raison d'une profession salariée. La qualité de salarié est acquise par toute personne qui est liée à un employeur se trouvant dans un lien de subordination vis-à-vis de la personne qui utilise ses services. Le contrat de travail n'est pas une condition pour justifier la qualité de salarié.

  Font partie de cette catégorie notamment les rémunérations servies aux :

  - Représentants de commerce : Le Code du travail reconnaît la qualité de salariés aux représentants de commerce qui se trouvent liés à une seule entreprise industrielle ou commerciale soit pour la vente à titre exclusif de ses produits soit pour recueillir des commandes pour son compte.
  - Marins pêcheurs payés à la part conformément au Code de la pêche.
  - Dirigeants des sociétés : Les rémunérations perçues par les dirigeants des sociétés de capitaux et assimilées (tels que le gérant d'une société à responsabilité limitée ou le directeur général d'une société anonyme) en cette qualité constituent en droit fiscal des salaires.
  - Rémunérations occasionnelles payées aux salariés et aux pensionnés payées par le même employeur ou par une autre personne.

- **Pensions** : Les pensions sont des allocations périodiques qui rémunèrent un service passé ou qui sont servies en exécution d'une obligation légale ; il s'agit notamment :
  - des pensions de retraite et d'invalidité servies par les caisses sociales ;
  - des pensions alimentaires servies en exécution d'obligations légales telles que celles versées aux ascendants, descendants et ex-conjoints.

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

Détermination du revenu net : Le revenu net est déterminé en déduisant du montant brut des éléments du revenu de traitements et salaires y compris les avantages en nature :

- les retenues obligatoires effectuées par l'employeur en vue de la constitution de rentes, de pensions, de retraite ou pour la couverture de régimes obligatoires de sécurité sociale ;
- les frais professionnels fixés forfaitairement à 10% du reliquat après déduction de ces retenues sans que la déduction dépasse 2.000 dinars par an (plafond).

Les pensions et rentes viagères bénéficient pour leur imposition d'un abattement de 25% de leur montant brut (sans plafond).[11]

Régime des personnes non patentées travaillant pour leur propre compte : Les rémunérations perçues par les personnes indépendantes au titre d'un travail non récurent (livreurs de repas et de nourriture, maçon, transporteur…) n'ayant ni un identifiant fiscal ni la qualité de salariés chez d'autres employeurs, sont assimilées à des salaires servis en contrepartie d'une activité principale et sont, par conséquent, soumises à l'impôt sur le revenu et à la retenue à la source à ce titre sur la base du barème de l'impôt, comme en matière des traitements et salaires.

Pour les personnes travaillant pour une période inférieure à l'année, il convient de déterminer la retenue à la source annuelle sur la base du salaire annuel que le salarié aurait obtenu s'il avait travaillé pendant une année entière.

Ainsi, la retenue mensuelle est obtenue en divisant l'impôt annuel calculé sur la base du revenu global annuel net imposable par le nombre de paies dans l'année. L'impôt sur le revenu au titre des traitements et salaires est calculé sur la base des traitements et salaires effectivement perçus au cours de l'année concernée par la déclaration. (Courrier DGELF n° 500 du 10 avril 2023)

Régime d'imposition des cadres étrangers recrutés par les entreprises totalement exportatrices : Les cadres étrangers recrutés par les entreprises totalement exportatrices, disposant d'une déclaration d'investissement auprès des organismes compétents, ainsi que les investisseurs ou leurs mandataires étrangers chargés de la gestion des entreprises susmentionnées, peuvent (régime optionnel) bénéficier du paiement d'un impôt forfaitaire sur le revenu au taux de 20% du salaire brut majoré des avantages en nature selon leur valeur réelle.

La retenue libératoire de 20% s'applique sur le salaire brut avant déduction de la retenue au titre de la sécurité sociale CNSS (9,68%) et des déductions au titre des charges et situation de famille. (Courrier DGELF n° 1262 du 7 mai 2018).

Toutefois, en cas de paiement de l'impôt conformément au barème annuel, 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. (Courrier DGCF n° 670 du 1er décembre 2001)

Le régime d'imposition libératoire est accordé aux étrangers indépendamment de leur qualité de résidence ou de la période de séjour en Tunisie. À ce titre, l'administration fiscale a précisé que les cadres qui ont la nationalité tunisienne en plus de la nationalité étrangère ne sont pas éligibles au bénéfice du paiement d'un impôt forfaitaire sur le revenu au taux de 20% du salaire brut et ils sont par conséquent soumis à l'impôt selon le barème progressif. (DGELF n° 1172 du 24 octobre 2024)

Régime d'imposition des salariés non-résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois : Les traitements, salaires, rémunérations, indemnités et avantages servis aux salariés (cadres ou ouvriers) non-résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois, sont soumis à une retenue à la source libératoire au taux de 20% de leur montant brut (avant déduction des retenues sociales) majoré des avantages en nature selon leur valeur réelle.

[11] Le taux de l'abattement est relevé à :
- 30% à partir du 1er janvier 2027,
- 40% à partir du 1er janvier 2028,
- 50% à partir du 1er janvier 2029.

La retenue à la source libératoire de 20% s'applique également aux rémunérations payées aux salariés et aux non-salariés, non-résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois, en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale, sans possibilité de bénéficier des abattements au titre de la situation et charges de famille du fait que ledit salarié n'a pas la qualité de résident en Tunisie. (Courrier DGELF n° 440 du 28 février 2020)

Cas des travailleurs non-salariés : Les cotisations payées par des dirigeants soumis au régime indépendant de sécurité sociale (gérant, président directeur général, directeur général adjoint …) sont admises en déduction de la base soumise à la retenue à la source, dès lors qu'ils constituent des retenues obligatoires. (Courrier DGELF n° 187 du 22 février 2011)

Régime de la retraite complémentaire : La participation de l'employeur aux cotisations au titre de la pension de retraite complémentaire CAVIS (6%) est déductible de l'assiette soumise à l'IS dès lors qu'elle constitue une charge d'exploitation.

La quote-part supportée par l'employeur, dans les cotisations au titre de la pension de retraite complémentaire CAVIS, ne constitue pas un avantage en nature au profit du salarié.

La partie supportée par le salarié (3%) est admise en déduction de la base soumise à la retenue à la source au même titre que la retenue au titre de la CNSS de 9,68% du fait de leur caractère obligatoire. (Courrier DGELF n° 524 du 24 février 2017)

Caisse de sécurité sociale obligatoire : L'administration fiscale a précisé que les retenues obligatoires effectuées par l'employeur en vue de la constitution de rentes, de pensions, de retraite ou pour la couverture des régimes obligatoires de sécurités sociales admises en déduction sont payées pour le compte des caisses de sécurité sociales tunisiennes, alors que les retenues payées pour le compte des caisses de sécurités sociales sises à l'étranger ne sont pas déductibles. (Courrier DGELF n° 80 du 9 février 2021)

Non déductibilité des retenues sociales prises en charge par l'Etat chez les startups : Les retenues obligatoires au titre de la sécurité sociale ne sont pas déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu ni de la base de la retenue à la source au niveau des salariés des startups labélisées pendant toute la période de validité du label startup, et ce, dès lors que la charge relative à ces retenues salariales au titre de la sécurité sociale n'est pas supportée par les salariés de l'entreprise mais plutôt, elle est prise en charge par l'État. (Courrier DGELF n° 849 du 2 juillet 2025)

Assurance groupe : Les participations des salariés à une assurance collective revêtant le caractère obligatoire, en vertu d'une convention collective sectorielle, sont admises en déduction pour la détermination du salaire net imposable et les participations de l'employeur ne constituent pas, dans ce cas, un revenu complémentaire imposable au niveau des salariés bénéficiaires du régime de l'assurance collective obligatoire. (Courrier DGELF n° 401 du 31 janvier 2019)

Une assurance collective est considérée obligatoire lorsque le salarié est tenu d'y adhérer et que sa contribution y afférente est prélevée obligatoirement.

Dans le cas contraire, et lorsque l'assurance collective ne revêt pas le caractère obligatoire, la participation des salariés n'est pas admise en déduction et la participation de l'employeur est prise en compte pour la détermination de la base imposable à l'impôt sur le revenu. (Courrier DGELF n° 1291 du 12 décembre 2024)

Évaluation des avantages en nature : Les avantages en nature dont bénéficie un salarié sont pris en considération pour leur valeur réelle. C'est ainsi que le logement ou de la voiture de fonction mise à la disposition d'un salarié par l'entreprise qui en est locataire, est pris en considération pour le montant du loyer.

Les consommations gratuites d'électricité, de gaz ou d'eau sont prises en compte pour leur montant réel tel qu'il ressort des relevés de consommation, tel est le cas également de l'avantage en nature sous forme de bons de carburant.

Pour les avantages en nature pour lesquels il existe un équivalent en indemnité l'évaluation s'effectue sur la base du montant de l'indemnité, et ce, au cas où il s'agit d'un logement ou d'une voiture propriété de l'employeur.

En l'absence d'indemnité servant de référence pour l'évaluation des avantages en nature, l'équivalent en indemnité imposable accordée au personnel du secteur privé est déterminé par référence à l'indemnité servie à leurs homologues dans la fonction publique.[12]

Voitures de fonction : Pour les voitures acquises en leasing, le montant de l'avantage en nature est déterminé sur la base des annuités de leasing de la voiture, payées annuellement. Pour les voitures de fonction dont l'employeur est propriétaire, les agents de l'administration fiscale évaluent l'avantage en nature à l'annuité d'amortissement annuelle. (Courrier DGELF n° 717 du 30 avril 2020)

Ne constituent pas des avantages en nature soumis à l'impôt sur le revenu, les avantages mis à disposition du personnel pour des raisons purement professionnelles tels les voitures de service et les bons d'essence et ce, à condition qu'elles soient utilisées exclusivement pour des raisons professionnelles, que les dépenses s'y rapportant ne soient pas exagérées et que le service soit réalisé sur la base d'un ordre de mission établi au préalable par l'entreprise.

Toutefois, lorsque les avantages en nature sont exploités simultanément pour des raisons professionnelles et d'autres personnelles (usage mixte), la valeur de ces avantages est exonérée de l'impôt sur le revenu dans la limite d'un pourcentage égal au taux de leur exploitation pour des fins professionnelles.

Par conséquent, et pour le cas précis, la valeur de l'avantage en nature sous forme de voiture de service mise à disposition des cadres de l'entreprise et exploitée simultanément pour des fins professionnelles et personnelles, est non imposable à l'impôt sur le revenu dans la limite d'un pourcentage correspondant au taux d'exploitation de la voiture pour des raisons professionnelles.

Il reste entendu que les salariés bénéficiaires d'avantages en nature sous forme d'exploitation d'une voiture de services pour des fins personnelles ne sont pas autorisés à cumuler l'avantage avec une indemnité kilométrique. (Courrier DGELF n° 146 du 1er février 2023)

Transport collectif du personnel : Les services de transport collectif rendus par une société à titre gracieux au profit de ses agents et cadres constituent un avantage en nature soumis à l'IR au niveau des bénéficiaires des services. La valeur dudit avantage est déterminée sur la base de la valeur réelle des services, c'est-à-dire le prix que le bénéficiaire aurait payé pour bénéficier du même service. (Courrier DGELF n° 991 du 25 mars 2016)

Biens et valeurs accordés gratuitement au personnel : Les avantages en nature accordés gratuitement au profit des salariés sous forme de produits fabriqués par la société doivent être pris en compte pour la détermination du revenu soumis à l'IR et à la retenue à la source, et ce, sur la base de leur valeur réelle, nonobstant la qualité des salariés bénéficiaires des avantages. (Courrier DGELF n° 703 du 13 septembre 2021)

Le même principe s'applique pour l'attribution gratuite d'actions aux salariés et les opérations de cession d'actifs de la société à un prix préférentiel qui sont considérées un complément de salaire soumis à l'impôt sur le revenu et à la retenue à la source à ce titre sur la valeur réelle des actions gratuites ou la différence entre le prix de marché et le prix de cession. (Courrier DGELF n° 1208 du 30 juin 2014)

Ainsi, le transfert gratuit par la société de la propriété d'une voiture de fonction prise en leasing au profit du personnel à la fin du contrat de leasing est assimilé à un avantage en nature imposable. Cet avantage en nature est déterminé sur la base de la valeur réelle de la voiture à la date du transfert de propriété. (Courrier DGELF n° 612 du 30 mars 2015)

[12] Décret n° 2003-2388 du 17 novembre 2003, fixant le régime d'octroi et les montants de l'indemnité kilométrique servie aux agents nantis d'emplois fonctionnels d'administration centrale.

Lignes téléphoniques octroyées aux employés administratifs : Il s'agit d'avantages en nature revêtant le caractère de complément de salaire dès lors qu'ils ne sont pas nécessaires à l'exercice de leurs fonctions. Par conséquent, ces avantages sont pris en compte pour la détermination du revenu imposable des employés. (Courrier DGELF n° 1162 du 13 mai 2013)

Avantage en nature alloué par une société mère établie à l'étranger au profit d'un salarié employé chez une filiale tunisienne : Les personnes qui perçoivent des traitements ou des salaires des sociétés établies hors de la Tunisie, sont tenues d'opérer elles-mêmes la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu dû sur lesdits traitements et salaires, y compris la valeur des avantages en nature.

Pour le cas d'un salarié employé chez une filiale en Tunisie d'un groupe étranger et qui bénéficie d'un avantage en nature sous forme d'affiliation à un régime de retraite complémentaire à l'étranger qui lui est alloué par la société mère établie à l'étranger, la valeur dudit avantage doit être prise en compte pour la détermination de la retenue à la source due par ce salarié. (Courrier DGELF n° 972 du 20 mai 2015)

Régime de retenue à la source applicable aux montants payés au profit d'un salarié pour régularisation de ses salaires dans le cadre d'un jugement rendu par le tribunal : Les montants payés aux salariés au cours d'une année pour régulariser leur situation au titre d'années antérieures sont pris en compte pour déterminer l'assiette de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu de l'année de paiement, que ces montants leur soient versés dans le cadre de l'exécution de jugements rendus par les tribunaux, de clauses transactionnelles pour régulariser leur parcours professionnel et modifier leurs fonctions, ou de paiements correspondant à des rappels de salaires.

En conséquence, les montants payés au salarié du cas particulier pour régulariser ses arriérés au titre d'années antérieures sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires, et sont également pris en compte pour déterminer l'assiette de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu de l'année de paiement. (Courrier DGELF n° 1136 du 7 octobre 2025)

En l'état actuel de la pratique judiciaire, les sommes payées aux huissiers notaires sur la base d'un jugement ne peuvent faire l'objet de retenue à la source en raison du fait que les tribunaux occultent généralement de tenir compte de cette obligation dans leur jugement de sorte que l'entreprise condamnée est mise en situation d'impossibilité d'appliquer la législation relative à l'obligation de retenir à la source. (Courrier DGELF n° 937bis du 7 juin 2007)

Revenus exonérés : Ne sont pas soumis à l'impôt :

1. **Les allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi supportés par les salariés dans la mesure où elles sont justifiées**.

   Les allocations pour frais d'emploi peuvent prendre la forme d'indemnités ou de remboursements forfaitaires, de remboursements de frais réels sur la base de justifications ou d'allocations en nature telle que la mise à la disposition d'une voiture pour les déplacements professionnels.

   - **Frais de mission** : Les sommes versées au personnel en vue de couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi supportés dans le cadre d'une mission (frais de nourriture, frais de transport...) sont exonérées de l'impôt sur le revenu et, par conséquent, de la retenue à la source, sous réserve que les frais :
     - soient justifiés ;
     - se rapportent à l'activité de l'entreprise ;
     - ne soient pas excessifs par rapport à la nature du service ;
     - fassent l'objet d'un ordre de mission écrit préalablement établi.

     En cas d'absence de pièces justificatives, le remboursement des frais inhérents à la fonction sur une base forfaitaire est exonéré de l'impôt lorsque les conditions suivantes sont réunies :
     - Les remboursements de frais sont accordés sur la base d'un forfait fixé par des textes réglementaires tels que les décrets, les conventions collectives ou bien les statuts de l'entreprise ;

- Les frais sont justifiés par une quittance de paiement comportant notamment le montant, la nature du service rendu, le nom du bénéficiaire et sa signature ainsi que la date effective de règlement. (Courrier DGELF n° 500 du 19 avril 2010)

- **Indemnités kilométriques** : Les indemnités servies aux employés sous la forme d'indemnité kilométrique en contrepartie de l'utilisation de leur voiture personnelle ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu et, par conséquent, de la retenue à la source, dans la mesure où :
  - le remboursement est prévu par un texte réglementaire, par les statuts de la société ou par une convention collective ;
  - les montants accordés ne sont pas excessifs ;
  - la présentation d'un ordre de mission préalablement établi (Courrier DGELF n° 1893 du 12 août 2005)

  L'exonération des remboursements de frais est subordonnée à la satisfaction des conditions suivantes :
  - Les frais se rapportent à l'activité de l'entreprise et ne soient pas excessifs par rapport à la nature du service rendu.
  - L'accomplissement dudit service soit fait sur la base d'un ordre de mission écrit et établi à l'avance.
  - Les frais soient justifiés par un ordre de paiement mentionnant notamment le montant, la nature du service rendu et le nom du bénéficiaire ainsi que sa signature et la date du paiement effectif.[13]

2. La gratification de fin de service accordée au personnel licencié dans les limites fixées dans le cadre :

- de la législation régissant le travail à savoir à le Code de travail[14] ou les conventions collectives sectorielles ou particulières à des entreprises (indépendamment des raisons de licenciement), ou
- des opérations de licenciement de salariés pour des raisons économiques et approuvées par la commission de contrôle des licenciements (CCL) ou par l'inspection du travail ou fixées dans le cadre des décisions de la commission d'assainissement et de restructuration des entreprises à participations publiques.[15]

L'exonération susvisée ne couvre pas :

- Les indemnités accordées par les entreprises à leurs salariés en dehors du cadre susvisé telles que les rémunérations payées à l'occasion du départ à la retraite (Courrier DGELF n° 535 du 29 janvier 2021) ;

[13] Sont exclus de l'assiette de cotisation au titre des régimes de sécurité sociale (CNSS), les montants engagés au profit des agents dont la nature de leur travail nécessite l'utilisation de leurs moyens personnels de transport au profit de l'entreprise, et ce, dans la limite de 15 % du SMIG horaire régime 48 heures de travail par semaine, par kilomètre sous réserve de remplir les conditions suivantes :

- Ladite indemnité ne doit pas être généralisée, elle doit être limitée aux personnes dont la nature de leur activité nécessite le déplacement,
- La présentation des pièces justifiant l'accomplissement de cette opération (ordre de mission, pièces justificatives nécessaires...),
- Le non recourt aux frais de transport suivant un montant fixe et successif. (Décret n° 2003-1098 du 19 mai 2003, fixant la liste des avantages exclus de l'assiette de cotisation au titre des régimes de sécurité sociale)

[1414] L'article 22 du Code de travail a fixé le montant de la gratification de fin de service à un jour de salaire par mois de service effectif dans la même entreprise, sur la base du salaire perçu par le travailleur au moment du licenciement, avec un plafond de trois (3) mois de salaire, quelle que soit la durée du service effectif, sauf dispositions plus favorables prévues par la loi ou par les conventions collectives ou particulières.

[15] La gratification de fin de service bénéficiaire de l'exonération d'impôt sur le revenu est également exonérée de la TFP et de la contribution au FOPROLOS. (Note commune n° 15/2013)

- Les autres indemnités accordées à l'occasion du licenciement des salariés telles que l'indemnité de préavis et les congés payés et la quote-part dans prime fin d'année… ; (Note commune n° 14/2003) ;
- L'indemnité revêtant le caractère de dommage intérêt (indemnité pour licenciement abusif) visé aux articles 23 bis et 24 du Code du travail, qu'elle soit accordée lors d'un licenciement à l'amiable ou fixée par le tribunal en cas de litige.[16]

Pour les opérations de licenciement collectif pour des raisons économiques, la négociation du montant de la gratification de fin de service prend en considération une partie des dommages-intérêts. Dans ce cas, tout le montant de la gratification de fin de service, approuvée par la commission de contrôle des licenciements ou par l'inspection du travail, bénéficie de l'exonération d'impôt.[17] (Courrier DGELF n° 260 du 21 février 2014)

L'administration fiscale a précisé que la gratification de fin de service couvre les primes accordées aux employés suite à un licenciement, ce qui exclut la gratification de fin de service accordée aux salariés qui conviennent d'un commun accord de mettre fin à leur relation de travail avec leur employeur, ou suite à une mise à la retraite anticipée à leur demande, ou ceux qui présentent leur démission, et ce, nonobstant leur approbation ou non par l'inspection du travail. (Courrier DGELF n° 1090 du 30 septembre 2025)

3. **L'indemnité d'expatriation, émoluments, indemnités et autres avantages en nature ou en espèces reçus par les salariés au titre de leur activité à l'étranger à condition que l'employeur soit domicilié ou établi en Tunisie** et que l'activité se rapporte aux :
   - études techniques ou économiques ou sociales ou environnementales ;[18]
   - travaux d'assistance technique ;[19]

---

[16] L'article 23 bis du code de travail accorde (sauf faute grave) au salarié licencié titulaire (Contrat à durée indéterminée) le droit à des dommages-intérêts dont le montant varie entre le salaire d'un mois et celui de deux mois pour chaque année d'ancienneté dans l'entreprise sans que ces dommages-intérêts ne dépassent dans tous les cas le salaire de trois années.

Les dommages et intérêts fixés judiciairement et octroyés en réparation d'un préjudice sont exclus de l'assiette de cotisation au titre des régimes de sécurité sociale (CNSS). (Décret n° 2003-1098 du 19 mai 2003)

[17] Les gratifications de fin de service, 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, sont exclus de l'assiette de cotisation au titre des régimes de sécurité sociale (CNSS). (Décret n° 2003-1098 du 19 mai 2003)

[18] **L'étude** est par définition un ensemble de travaux qui précèdent et préparent l'exécution d'un projet, d'un ouvrage, faisant l'objet d'un rapport destiné à la personne qui l'a commandée. Elle suppose de la part de la personne qui la réalise les connaissances requises dont un certain degré de savoir dans le domaine concerné. A titre d'exemple, constituent des études techniques, toute étude préalable à l'implantation d'une usine ; cela va de la rédaction de l'appel d'offres, du cahier des charges à la conception des plans de l'usine. (Note commune n° 11/1998)

[19] **L'assistance technique** est définie comme étant l'opération qui consiste à assister une personne en lui fournissant des informations pratiques relatives à une profession donnée. L'assistance technique a lieu par la mise à disposition au profit d'autrui de personnel qualifié dans un domaine déterminé ayant pour but de l'assister au bon déroulement des opérations de production, de vente, de surveillance, d'encadrement du personnel et de sa formation dans son domaine de compétence, et ce, d'une façon directe soit dans le pays du demandeur du service soit ailleurs. En conséquence, l'assistance technique suppose obligatoirement le côté pratique de la formation et le transfert de l'expérience (show-how).

L'assistance technique diffère de :

- l'opération de fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, du fait que les obligations de l'entreprise prestataire de services, dans ce cas, se limitent à la fourniture des informations sans intervenir dans la modalité de leur utilisation et sans être responsable de leur utilisation et de leurs conséquences (know-how) alors que l'assistance technique nécessite obligatoirement l'intervention directe de l'entreprise prestataire de services en fournissant son expérience et en s'employant à transférer cette expérience au demandeur de l'assistance technique,
- l'opération de mise à disposition de la main-d'œuvre du fait que le rôle de l'entreprise prestataire de service, dans ce cas, se limite à la mise du personnel à la disposition du demandeur de l'assistance sans être responsable des modalités d'intervention de ladite main-d'œuvre et des résultats des prestations accomplies par le personnel mis à disposition, alors que l'assistance technique est réalisée sous la

- travaux de construction, de montages, opérations de maintenance ou activités de surveillance s'y rattachant.[20]

L'exonération s'applique à tout salarié qui exerce son activité à l'étranger pour des séjours prolongés ou de courte durée en tant qu'agent d'un employeur public ou privé, établi ou domicilié en Tunisie.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné à la condition que l'employeur soit établi ou domicilié en Tunisie ; peu importe que la rémunération soit payée en Tunisie ou à l'étranger, ou qu'elle soit supportée par l'entreprise installée en Tunisie ou par l'un de ses établissements ou filiales établis à l'étranger, ou que l'employeur soit une entreprise tunisienne ou même un établissement stable tunisien d'une entreprise étrangère.

L'exonération de l'indemnité d'expatriation couvre les rémunérations supplémentaires versées au salarié du fait de son expatriation sous différentes formes (indemnité de logement, frais de scolarisation des enfants, etc.) et les avantages en nature servis au même titre au salarié tels que les frais de voyage de la Tunisie vers le pays d'accueil et la mise à disposition d'un logement dans le pays d'accueil.

Sont exclues du bénéfice de cette exonération, les rémunérations que percevait l'intéressé avant son départ à l'étranger ainsi que toute autre rémunération ou prime versée à quelque titre que ce soit audit agent avant son départ à l'étranger.[21] (Note commune n° 11/1998)

4. Les primes accordées dans le cadre des interventions du fonds national de l'emploi et les primes accordées par les entreprises dans le même cadre.[22]

Cette disposition concerne notamment les types de contrats suivants :

- Contrat d'Initiation à la Vie Professionnelle « CIVP », réservé aux entreprises du secteur privé et aux professions libérales, ainsi que le contrat de travail à durée indéterminée signé après son expiration sur décision de l'ANETI pour une période de 2 ans ;
- Contrat de Réinsertion dans la vie active, réservé aux personnes ayant perdu leurs emplois dans les entreprises du secteur privé, pour une période de 3 ans ;
- Programme d'appui au recrutement des diplômés du supérieur (PARDES), réservé aux entreprises du secteur privé et aux professions libérales, pour une période de 2 ans ;
- Contrat Service Civile « CSC », réservé aux associations, organisations professionnelles et amicales, ainsi que le contrat de travail à durée déterminée ou à durée indéterminée signé après son expiration sur décision de l'ANETI pour une période de 3 ans.

---

responsabilité de l'entreprise prestataire du service sous les ordres de laquelle la main-d'œuvre exerce l'activité. (Note commune n° 26/2012)

[20] L'expression "**travaux de construction**" doit être entendue au sens large. Elle couvre à titre d'exemple aussi bien la construction de bâtiments que celle de routes, de ponts, de barrages ainsi que les travaux de terrassement et de dragage.

L'exonération s'applique à tous les agents affectés sur les chantiers de construction, de maintenance, de montage ou de surveillance, et ce quelles que soient leurs attributions, c'est-à-dire le personnel technique et administratif dès lors qu'ils sont employés par l'entreprise chargée de la réalisation du chantier.

L'exonération s'applique même si l'employeur n'est pas le titulaire du chantier sur lequel il a détaché son personnel. Il peut s'agir d'un inspecteur technique qui effectue à l'étranger des missions de montage, de mise en route, d'entretien, de dépannage ou de mise en service du matériel industriel ou pour assurer une formation au personnel local à utiliser ce matériel. (Note commune n° 11/1998)

[21] Sont exclus de l'assiette de cotisation au titre des régimes de sécurité sociale (CNSS), les indemnités spécifiques accordées aux agents de l'entreprise commis à l'étranger dans le cadre de formation, de recyclage, de réalisation de marchés ou d'exportation de services, tels que l'informatique, les études et les échanges d'expertises, et ce, pour ce qui excède leurs salaires habituels et accordés à leurs homologues en Tunisie. (Décret n° 2003-1098 du 19 mai 2003)

[22] Cf. Décret gouvernemental n° 2019-542 du 28 mai 2019, fixant les programmes du fonds national de l'emploi, les conditions et les modalités de leur bénéfice, tel que modifié et complété par le décret gouvernemental n° 2019-1064 du 4 novembre 2019 et le décret n° 2023-461 du 5 juin 2023.

L'administration fiscale a précisé que les salaires accordés aux employés recrutés dans le cadre de contrats PARDES (ex. KARAMA) bénéficient du même régime fiscal préférentiel bénéficiant aux primes accordées dans le cadre des interventions du fonds national de l'emploi à savoir, l'exonération de l'IR et de la CSS entre les mains des bénéficiaires et l'exonération de la TFP et de la contribution au profit du FOPROLOS.

L'exonération du paiement de l'impôt et de la CSS se limite uniquement aux indemnités susvisées. Les autres revenus réalisés par les salariés concernés qui sont soumis à l'IR selon le barème d'imposition demeurent soumis à l'IR et à la CSS. (Courrier DGELF n° 1361 du 19 août 2020)

5. **Les cotisations payées par les employeurs dans le cadre des contrats collectifs assurance-vie ou des contrats collectifs d'assurance vie takaful et des contrats de capitalisation ou des contrats de capitalisation takaful éligibles aux avantages fiscaux.**

   Cette disposition concerne les contrats collectifs d'assurance ou des contrats collectifs d'assurance takaful d'une durée d'affiliation effective égale au moins à huit (8) ans et sans que sa cotisation dans ces contrats soit inférieure à une cotisation minimale dont le taux est fixé par un arrêté du ministre de l'économie et des finances du 11 mars 2014 :

   - 10% pour les contrats qui garantissent un capital ou une rente ou des unités de compte versés lors de départ de l'adhérent à la retraite conformément à l'un des régimes obligatoires de la retraite,
   - 5% pour les contrats qui garantissent un capital ou une rente ou des unités de compte, visant la motivation des salariés conformément aux décisions de l'entreprise, versés indépendamment du départ de l'adhérent à la retraite,
   - 1 % pour les contrats qui garantissent un capital ou une rente en cas de décès.

   Le non-respect de la période de l'épargne fixée à 8 ans entraine 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 dans les cas suivants :

   - Rachat par l'assuré des contrats d'assurance-vie ou des contrats de capitalisation ou l'obtention d'une avance sur lesdits contrats avant l'expiration de la période de 8 ans,
   - Résiliation des contrats par l'employeur souscripteur.

   Ainsi, l'employeur souscripteur est tenu de réintégrer dans son assiette imposable, les montants ayant été déduits en tant que cotisation au profit de ses salariés (Charge non déductible) et serait également passible d'une amende au titre de la retenue à la source non effectuée sur sa cotisation aux contrats d'assurance collectifs, considérée complément de salaire (Avantage en nature).

   Dans le cas de résiliation du contrat, la régularisation couvre tous les montants qui ont été déduits. En cas de l'obtention du montant total ou partiel de l'épargne par l'assuré, dont la durée effective d'affiliation au contrat est inférieure à 8 ans, la régularisation est limitée aux cotisations payées pour le compte dudit assuré.

   Il est par ailleurs à préciser que les pénalités de retard ne sont pas exigibles lorsque le retrait total ou partiel de l'épargne a lieu après l'expiration d'une durée d'épargne égale à 5 ans au moins ou suite à la survenance d'évènements imprévisibles tels que définis par l'arrêté des ministres des finances, de la santé publique et des affaires sociales du 31 août 2002 portant fixation de la liste des évènements imprévisibles.

6. **Les rentes viagères et allocations temporaires accordées aux victimes d'accident de travail ou aux ayants droit.**

7. **Les rentes viagères servies en représentation de dommages et intérêts en vertu d'un jugement pour la réparation d'un préjudice corporel**.

   C'est le cas par exemple d'une rente servie suite à un accident automobile.

8. **Les traitements, salaires et indemnités servis par les Etats étrangers au profit du personnel détaché auprès du gouvernement tunisien dans le cadre de la coopération technique**.[23]

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

   C'est le cas des allocations familiales, de l'allocation pour salaire unique et des remboursements des frais de soins.

10. **Les pensions mentionnées au décret-loi n° 2011-97 du 24 octobre 2011 portant indemnisation des martyrs et blessés de la révolution du 14 janvier 2011.**

11. **La valeur de l'avantage octroyé aux ouvriers par les entreprises, exerçant dans tous les secteurs d'activité, au titre des services de transport du et au lieu du travail.**

    L'exonération d'impôt de l'avantage en nature couvre uniquement les ouvriers, ce qui exclut les cadres de l'entreprise. Également, l'exonération est présumée accordé au transport collectif, à travers les bus propriétés de l'entreprise ou loués ainsi que par accès aux sociétés de transport publiques ou privées.[24]

12. **Les pensions d'orphelins et les pensions d'invalidité de l'exercice du travail d'origine non professionnelle servies conformément à la législation et la réglementation en vigueur relatives à la sécurité sociale.[25]**

Doctrine administrative des éléments exclus de l'assiette imposable :

- **Indemnité de salissure** : Cette indemnité ne constitue pas un complément de revenu imposable, elle est donc exclue de la base de la retenue à la source. (Note commune n° 2/1990)

- **Indemnité de panier ou la nourriture servie au personnel astreint (contraint) à rester sur les lieux du travail durant les heures de repas** : Cette indemnité ou cet avantage ne constitue pas un complément de revenu imposable, ils sont donc exclus de la base de la retenue à la source.

  Toutefois, au cas où la société accorde aux agents astreints à rester sur les lieux de travail en dehors des horaires de travail en même temps l'avantage en nature sous forme de nourriture et une prime de panier, cette dernière constitue dans ce cas un complément de salaire soumis à l'IR et à la retenue à la source à ce titre. (Courrier DGELF n° 744 du 4 juin 2025)

---

[23] L'administration fiscale a précisé que les traitements, salaires et primes accordés par le gouvernement américain au profit de son équipe technique séjournant en Tunisie pour une durée excédant 183 jours et chargée d'une mission d'assistance et de contrôle technique pour garantir la bonne exploitation d'équipements acquis par la Tunisie auprès des USA dans le cadre de la coopération technique, sont exonérés de l'impôt sur le revenu. (Courrier DGI n° 195 du 2 décembre 2022)

[24] En matière de sécurité sociale, il n'y a pas d'exonération explicite prévue par le décret n° 2003-1098 du 19 mai 2003, fixant la liste des avantages exclus de l'assiette de cotisation au titre des régimes de sécurité sociale. Toutefois, la CNSS, dans sa note de service n° 39/2019 en date du 12 septembre 2019, et en se basant sur l'exonération des montants qui n'ont pas la nature de salaire ou accessoires de salaire et qui sont considérés comme charges et frais imposés par la nécessité du travail et qui sont à la charge directe de l'entreprise, a admis l'exonération des :

- frais de transport collectif de nuit des femmes,
- frais de transport des ouvriers agricoles,
- frais de transport des ouvriers dans le cas où le lieu de travail se trouve dans des zones isolées ou éloignées qui ne fournissent pas de transport public collectif régulier,
- frais de transport des ouvriers en cas d'absence de transport public collectif régulier durant les horaires entrée et sortie des ouvriers et notamment le transport de nuit.

[25] Est considéré comme invalide, l'assuré dont l'état présente une invalidité d'origine non professionnelle réduisant des deux tiers au moins sa capacité de travail ou de gain lorsque cette invalidité est présumée permanente ou lorsqu'elle subsiste à l'expiration du droit aux indemnités de maladie. (Art. 20, Décret n°74-499 du 27 avril 1974, relatif au régime de vieillesse, d'invalidité et de survivants dans le secteur non agricole)

- **Logement pour les personnes astreintes à rester sur les lieux du travail même en dehors des heures de service ou son équivalent en indemnité servie en argent** : Cet avantage n'est pas imposable lorsqu'il est accordé par nécessité de service. Et d'une manière générale, le cas de tout salarié astreint à rester sur les lieux du travail même en dehors des heures de service.

- **Logement fourni par l'employeur du fait de l'isolement du lieu du travail** : Lorsqu'il est octroyé par nécessité de service, cet avantage n'est pas imposable.

- **Uniforme de travail et matériel de sécurité** (casques, lunettes, gants...).

- **Primes et avantages accordés au personnel dans le cadre de la préservation de la santé et de la sécurité au travail ainsi que les primes accordées par nécessité du travail** telles l'indemnité de chaleur, de fumée, de salissure et des risques, la prime de lait et la prime de douche allouées aux ouvriers travaillant dans des lieux présentant des risques et ce, indépendamment du fait que ces primes ou indemnités soient prévues ou non par la convention collective sectorielle ou bien par l'accord conclu entre l'entreprise et le syndicat des travailleurs. (Courrier DGELF n° 170 du 25 janvier 2017)

- **Téléphone** : Dès lors que la nature de l'activité de l'entreprise ne nécessite la mise à disposition de téléphone portable pour l'intercommunication entre le personnel par nécessité du travail. (Courrier DGELF n° 1052 du 1er avril 2016)

- **Fonds social** : Les primes et avantages en nature (Transport, tickets restaurant, cantine…) prélevés à partir du fonds social de la société (Compte comptable n° 1181 « Réserves pour fonds social ») à condition qu'ils soient alimentés par des bénéfices soumis ou exonérés de l'impôt sur les sociétés. (Courrier DGELF n° 383 du 9 juin 2021)

  Les pensions de retraite allouées par la société à son personnel suite à son départ à la retraite, qu'elle prélève sur le fonds social financé par les bénéfices nets de la société, ne sont pas soumises à l'IR ni à la retenue à la source à ce titre. (Courrier DGELF n° 367 du 13 février 2017)

  Le Fonds social est créé par l'assemblée générale annuelle relative à l'affectation du résultat de l'exercice. Son utilisation est recommandée pour les sociétés exonérées d'impôt ou bénéficiaire de la déduction totale des bénéfices provenant de l'activité ou soumises à un taux d'imposition réduit. L'optimisation est également recommandée pour les sociétés disposant d'un crédit d'impôt sur les sociétés important.

- **Fourniture gratuite de publications périodiques**.

- **La gratification accordée à l'occasion du décès**. (Courrier DGI n° 140 du 6 février 2014)

- **Bons d'essence accordés aux délégués médicaux dans le cadre de l'exécution de leur mission** : Les bons de carburant servis aux délégués médicaux salariés de la société, ne sont soumis ni à l'IR ni à la retenue à la source à ce titre, à condition de leur utilisation exclusive à des fins professionnelles, que les montants ne soient pas exagérés, qu'ils soient justifiés et enfin, qu'un ordre de mission soit préalablement établi par la société.

  Au cas où les bons de carburant sont utilisés simultanément à des fins mixtes (usage personnel et professionnel), seule la quote-part correspondant à l'usage professionnel demeure non soumise à l'IR. En revanche, les montants mensuels forfaitaires servis aux délégués médicaux en contrepartie de l'utilisation de leurs voitures personnelles sont considérés comme avantages soumis à l'IR ainsi qu'à la retenue à la source à ce titre. (Courrier DGELF n° 2132 du 15 juillet 2016)

Le bénéfice de l'exonération d'un avantage servi en nature ne peut, bien entendu, se cumuler avec une indemnité au même titre servie en argent. En cas de cumul, la somme d'argent qui se superpose à l'avantage en nature est imposable.

Exemple d'illustration : Monsieur Ali est célibataire diplômé de l'école des ingénieurs de Sfax en génie électromécanique et travail dans une société multinationale dans le secteur mécanique (absence de convention collective sectorielle), moyennant un salaire mensuel brut de 10 000 Dinars.

Suite à la crise dans le secteur automobile et la baisse importante des commandes à l'échelle internationale, la société 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 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 2025 (4 mois).

Les intérêts et les commissions relatifs à l'année 2025 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 6 384 dinars.

Fiche de calcul des impôts annuels	**Montant**
Salaires annuels bruts (10 000 DT x 12)	120 000
CNSS 9,68%	-11 616
Salaires imposables annuels	**108 384**
Abattement frais professionnels 10% (plafond 2 000 DT)	-2 000
Déduction des intérêts sur crédit logement	-6 384
Assiette d'impôt	**100 000**
IRPP (Selon le nouveau barème)	32 750
CSS (taux réduit 0,5%)	500

Fiche de paie mensuelle	**Montant**
Salaire brut	10 000
CNSS 9,68%	-968
Salaire imposable	**9 032**
IRPP (30 600 DT / 12)	2 729
CSS 1% (1 000 DT / 12)	42
Salaire net	**6 261**

Gratification de fin de service (exonérée)	**Montant**
Gratification brute cotisable (3 mois)	30 000
Gratification brute non cotisable (4 mois)[26]	40 000
Total Gratification brute	**70 000**
CNSS 9,68% (30 000 DT x 9,68%)	-2 904
Gratification exonérée d'impôt	**67 096**

[26] Les gratifications de fin de service, 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, sont exclus de l'assiette de cotisation au titre des régimes de sécurité sociale (CNSS). (Décret n° 2003-1098 du 19 mai 2003)

En cas de licenciement pour les motifs propres à l'entreprise et sans de l'inspection de travail ou de la Commission de Contrôle du licenciement, la Gratification de fin de service sera cotisable à la CNSS en totalité.

Gratification de fin de service	**Montant**
Gratification brute exonérée (3 mois) [27]	30 000
Gratification brute imposable (4 mois)	40 000
Total Gratification brute	**70 000**
CNSS 9,68% (70 000 DT x 9,68%)	-6 776
Gratification exonérée d'impôt	**30 000**
Gratification imposable	**33 224**

Modalité de calcul d'impôt pour la gratification de fin de service :

Désignation	**Montant**
Salaires annuels imposables (12 mois)	108 384
Gratification de fin de service (imposable)	33 224
Total Imposable	**141 608**
Abattement frais professionnels 10% (plafond 2 000 DT)	-2 000
Déduction des intérêts sur crédit logement	-6 384
Assiette d'impôt	**133 224**
IRPP théorique (Selon le nouveau barème)	46 040
CSS théorique (taux réduit 0,5%)	666

IRPP Gratification de fin de service (46 040 D - 32 750 D)	13 290
CSS Gratification de fin de service (666 D - 500 D)	166

Nouveauté LF 2026 :

Est prise en charge par l'Etat, la contribution patronale au régime légal de la sécurité sociale[28] au titre du salaire payé au profit des salariés diplômés de l'enseignement supérieur recrutés par les entreprises du secteur privé à partir du 1er janvier 2026 comme suit :

- La première année : 100%
- La deuxième année : 80%
- La troisième année : 60%
- La quatrième année : 40%
- La cinquième année : 20%

Les conditions et les modalités d'attribution de cet avantage seront fixées par décret (non publié).

[27] 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.

[28] La mesure concerne uniquement la charge patronale de 16,07%, ce qui exclut les majorations de 0,5% instauré par l'article 58 de la loi de finances 1975 et de 0,5% instauré par l'article 17 de la loi de finances 2025 ainsi que l'accident de travail.

Sous section 6. Revenus de valeurs mobilières

Définition : Les personnes morales dont les bénéfices distribués (dividendes) relèvent de la catégorie des revenus de valeurs mobilières sont :

1- Les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ainsi que les coopératives et leurs unions ;

2- Les associations en participation qui revêtent en fait une forme juridique qui les rendrait imposables à l'impôt sur les sociétés ;

3- Les établissements tunisiens de sociétés étrangères (établissements stables) ayant la forme de sociétés visées aux alinéas précédents.

Sont considérés comme revenus distribués :

a) Tous les bénéfices ou produits qui ne sont ni mis en réserve ni incorporés au capital ;

b) Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ;

c) Les bénéfices réalisés en Tunisie par les établissements de sociétés étrangères qui sont présumés être distribués au profit des associés non domiciliés en Tunisie.

d) Les revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières et des parts des fonds d'amorçage à l'exception de la plus-value relative auxdites parts ou aux droits y relatifs.

Sont assimilés à des revenus distribués :

a) Sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés, directement ou par personnes interposées, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes à l'exception de celles servies entre une société mère et ses filiales. Lorsque ces sommes sont remboursées à la personne morale, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est imputée sur l'impôt dû au titre de l'année du remboursement ou des années suivantes.

b) Les rémunérations, avantages et bénéfices occultes. Il s'agit :

- Des rémunérations occultes, telles que les commissions ou honoraires figurant en comptabilité, mais dont la société refuse de révéler l'identité du bénéficiaire ;
- Des distributions occultes, telles que les recettes non comptabilisées.

c) Les rémunérations et les primes attribuées conformément à la législation et aux réglementations en vigueur aux membres des conseils, des directoires et des comités des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions en leur dite qualité (les jetons de présence).

Lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves capitalisés, depuis moins de cinq ans, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits.

L'administration fiscale a précisé que les bénéfices supplémentaires déterminés dans le cadre d'une vérification fiscale (cas de minoration du chiffre d'affaires) sont considérés comme des bénéfices distribués. Toutefois les charges non admises en déduction et qui ont fait l'objet de réintégration dans le cadre d'une opération de vérification ne sont pas considérées comme des bénéfices distribués. (Précis des impôts directs, DGELF, 2004)

La catégorie des revenus de valeurs mobilières comprend également (i) la plus-value de cession des actions et des parts sociales ou de leurs rétrocessions non rattachées à un actif professionnel et (ii) la plus-value de cession ou de rétrocession des parts des fonds prévus par la législation les régissant. Lesdites dispositions s'appliquent aux opérations de cession des droits relatifs aux titres précités et de leur rétrocession, tels que l'usufruit ou la nue-propriété en cas de démembrement de la propriété.

Ne sont pas considérés comme revenus distribués :

1- L'amortissement du capital réalisé au moyen de fonds provenant de la cession d'éléments d'actif ainsi que les remboursements d'apports en cas de réduction du capital.

2- La distribution de la prime d'émission à ceux qui en ont fait apport.

3- Les sommes remboursées aux associés suite à la liquidation de la société et portant sur leurs apports au capital ou sur un capital précédemment amorti ayant supporté l'impôt ou sur des réserves capitalisées depuis plus de cinq ans.

4- Le surplus d'assurance distribué aux adhérents après déduction des provisions destinées à l'équilibrage des pourcentages d'indemnisation et qui servent à combler le déficit du fonds des adhérents prévu au code des assurances.

Détermination du revenu net : Le revenu net est constitué par le montant brut des revenus distribués (Revenus des valeurs mobilières autres que ceux régulièrement distribués, rémunérations et primes attribuées aux membres des conseils, des directoires et des comités des sociétés et autres rémunérations assimilées) à l'exception des :

- Dividendes de source tunisienne légalement distribués soumis à un régime d'imposition **libératoire** de 10%. Ils sont portés à la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu pour leur montant brut, à titre indicatif. Ils ne sont pas pris en compte pour la détermination du revenu global net soumis à l'impôt selon le barème.
- Les plus-values sur cession de titres (non rattachés au bilan). Les opérations de cession de titres font l'objet d'une déclaration annuelle spécifique.

Les modalités d'imposition des opérations de cession de titres non rattachés au bilan vont faire l'objet d'une étude dans le cadre du Chapitre 2 relatif à la l'impôt sur les plus-values de cession d'actif non rattaché au bilan.

Rémunérations et primes attribuées aux membres des conseils en leur dite qualité : Le code des sociétés commerciales ainsi que certains textes juridiques ou réglementaires spécifiques à l'instar de ceux relatifs aux banques, aux établissements financiers et aux entreprises d'assurance et de réassurance, prévoient qu'en sus du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, il y a des conseils ou des comités ou des directoires qui consistent notamment :

- au directoire qui assure les fonctions de direction et de gestion, ses membres perçoivent une rémunération dont le montant est fixé par le conseil de surveillance compte tenu des fonctions de chaque membre et de la situation économique et financière de la société,
- aux comités permanents d'audit qui veillent au respect par la société de la mise en place de systèmes de contrôle interne performants et au suivi des travaux desdits systèmes. Leurs membres bénéficient de primes fixées à l'instar des jetons de présence au conseil d'administration et au conseil de surveillance, ces primes et ces jetons sont portés aux charges d'exploitation des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions tel le cas des jetons de présence,
- au comité de nomination et de rémunération et comité de risques des banques et des établissements financiers prévus par la loi n° 2016-48 du 11 août 2016 relative aux banques et aux établissements financiers,
- au comité de maîtrise des risques et au comité de nomination et de rémunération créés dans les entreprises d'assurance et dans les entreprises de réassurance conformément au règlement n° 2016-01 du 13 juillet 2016 relatif à la fixation des règles de la bonne direction et gestion de ces entreprises. (Note commune n° 11/2017)

Revenus exonérés : Ne sont pas soumis à l'impôt les opérations de distribution des bénéfices (les dividendes) à partir des fonds propres figurant au bilan de la société distributrice au 31 décembre 2013 restent exonérées de l'impôt à condition de mentionner lesdits fonds dans les notes aux états financiers déposés au titre de l'année 2013. Ces dividendes ne sont pas à prendre en compte pour la détermination du revenu global net soumis à l'impôt sur le revenu.

Le défaut de déclaration des bénéfices distribués dans les délais légaux, entraine l'application d'une pénalité au taux de 1% des revenus concernés.

Toutefois, les dividendes de source étrangère :

- N'ayant pas subi l'impôt dans le pays d'origine doivent être déclarés dans la catégorie des « Autres revenus » et supportés l'impôt sur le revenu selon le barème d'impôt ;
- Ayant subi l'impôt dans le pays d'origine doivent être déclarés, à titre d'information, dans la catégorie des « Revenus non imposables ».

Augmentation de capital par incorporation des résultats reportés : Les bénéfices incorporés au capital ne sont pas réputés bénéfices distribués et sont, de ce fait, dispensés de la retenue à la source au taux de 10% exigible au titre des dividendes. (Courrier DGELF n° 0793 du 23 avril 2015)

Distribution de la prime d'émission : L'administration fiscale a précisé que la prime d'émission est soumise au même régime applicable au capital social. Par conséquent, sa distribution ou bien son incorporation au capital n'a aucune incidence sur le plan fiscal. (Courrier DGELF n° 1013 du 25 mai 2015). À ce titre, l'opération de transfert des primes d'émission au profit d'actionnaires résidents à l'étranger n'est soumise ni à la retenue à la source ni à l'IS en Tunisie. (Courrier DGI n° 79 du 27 mai 2021)

Distribution du boni de liquidation : La distribution de l'excédent positif de liquidation (Boni de liquidation) entre les associés est assimilée, au niveau des bénéficiaires, à une distribution de bénéfices soumise, par conséquent, à la retenue à la source au cas où la distribution est réalisée au profit de personnes physiques résidentes en Tunisie ou bien au profit de personnes non résidentes, qu'elles soient physiques ou morales, et ce, sous réserve, éventuellement, des dispositions des conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et le pays de résidence du bénéficiaire desdites distributions. (Courrier DGELF n° 3650 du 29 octobre 2019)

Toutefois, l'imposition du boni de liquidation concerne uniquement la partie qui dépasse les sommes portant sur les apports des associés au capital ou les réserves capitalisées (incorporées au capital) depuis plus de cinq ans.

Année concernée par la déclaration des bénéfices distribués : L'administration fiscale a précisé que les bénéfices que l'assemblée générale des associés décide de distribuer sont réputés acquis aux associés l'année de la prise de la décision de distribution. À ce titre, les associés doivent déclarer les bénéfices distribués au cours de l'année qui suit celle au cours de laquelle l'assemblée générale a décidé la distribution des bénéfices, et ce, indépendamment de la date d'encaissement desdits dividendes. (Courrier DGELF n° 850 du 8 mars 2019)

Il est fortement recommandé de liquider le paiement effectif des dividendes au cours de la même année de décision de distribution des dividendes par l'assemblée générale ordinaire, et ce afin d'éviter les problématiques liées au fait générateur de la retenue à source de 10% pour les personnes physiques.

Les personnes morales sont confrontées à l'obligation fiscale de décompter des intérêts de 8% sur les dividendes non perçus à partir de l'expiration du délai maximum de trois mois de la date de la tenue de l'assemblée générale qui a décidé la distribution. (Article 288, Code des Sociétés Commerciales)

Régime des avances sur dividendes accordés à un gérant associé : Les avances sur les bénéfices à distribuer, allouées à un gérant associé, sont réputées fiscalement des rémunérations qui relèvent de la catégorie des traitements et salaires, soumises à l'IR et à la retenue à la source. (Courrier DGELF n° 197 du 11 février 2012)

A noter que le Code de l'IRPP et de l'IS assimile à des revenus distribués imposables à l'IR, sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés, directement ou par personnes interposées, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes. Lorsque ces sommes sont remboursées à la personne morale, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est imputée sur l'impôt dû au titre de l'année du remboursement ou des années suivantes.

Sort de la retenue à la source sur dividendes : Bien que les dividendes légalement distribués ne figurent pas dans le total du revenu imposable, la retenue à la source opérée à ce titre est déductible de l'impôt sur le revenu annuel exigible, au cas où les bénéfices distribués n'excèdent pas le seuil de 10.000 dinars annuellement.

Sous section 7. Revenus de capitaux mobiliers

Définition : Sont considérés comme revenus de capitaux mobiliers :

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

2- Les intérêts des créances ;

3- Les intérêts et les revenus des dépôts de sommes d'argent ;

4- Les intérêts et les rémunérations des cautionnements personnels et réels versées à la personne se portant garante ;

5- Les produits des comptes-courants ;

6- Les revenus des parts et le boni de liquidation du fonds commun de créances prévu par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001, portant promulgation du code des organismes de placement collectif.

7- Le bénéfice net des sukuk et leurs revenus ainsi que les produits de liquidation du fonds commun des sukuk prévu par la législation les régissant.

Détermination du revenu net : Le revenu net est constitué par le montant brut des intérêts et tous autres produits ou avantages que le créancier perçoit au cours de l'année précédant celle de l'imposition, à quelques périodes de temps qu'ils s'appliquent, sans distinction entre ceux afférents à ladite année et ceux payés par anticipation ou à titre d'arriérés.

Revenus exonérés : Ne sont pas soumis à l'impôt :

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

   Les conditions de l'exonération des intérêts des « Comptes Epargne-Etudes » sont fixées par le décret n° 99-1923 du 31 août 1999.

2. **Les intérêts de l'épargne logement servis aux titulaires de contrats d'épargne logement.**

   Seules les personnes physiques qui souscrivent auprès d'un organisme bancaire un contrat d'épargne conforme à un modèle agréé par le ministère des finances en vue de l'obtention d'un prêt logement, et qui consacrent l'ensemble des sommes épargnées ainsi que le prêt obtenu à la couverture des dépenses de construction, d'extension, de rénovation ou d'acquisition d'un logement neuf ou ancien ainsi que pour la couverture des dépenses pour l'acquisition d'un terrain à usage d'habitation, bénéficient de cette exonération.

   Sur cette base, la DGELF précise que le retrait des sommes épargnées sans l'obtention d'un crédit même pour financer l'acquisition d'un logement prive le titulaire du compte du bénéfice de l'exonération des intérêts dès lors que les conditions d'exonération ne sont pas remplies. (Courrier DGELF n°77 du 18 janvier 2010)

3. **Les intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles.**

   Les dépôts correspondent aux sommes d'argent en devises étrangères ou en dinars convertibles déposées auprès des banques que le dépôt soit à vue ou à terme tels que les certificats de dépôt et les bons de caisse, ce qui exclut les placements sur le marché monétaire.

   Les titres correspondent notamment (i) aux effets publics qui sont des titres d'emprunt émis exclusivement par l'État et présentent un droit de créance sur ce dernier tels que les bons de trésor cessibles, les bons de trésor négociables et les bons de trésor assimilables et (ii) aux autres titres de créances tels que les obligations et les billets de trésorerie.

   Il y a lieu de signaler que le terme titre en devises ou en dinars convertibles désigne les titres émis en devises ou en dinars convertibles, ce qui exclut les titres émis en dinars tunisiens même s'ils sont financés à partir de fonds détenus initialement en devises ou en dinars convertibles (Note commune n° 20/1999)

4. **Les intérêts des comptes courants ouverts entre industriels, commerçants ou exploitants agricoles à la condition que les opérations inscrites au compte courant se rattachent exclusivement à la profession.**

   Pour que l'exonération soit accordée, il suffit que l'une ou l'autre des parties exerce l'une ou l'autre des activités visées.

   Par contre, l'exonération des intérêts des comptes courants professionnels ne s'applique pas aux différents mouvements de fonds qui ne se rapportent pas exclusivement à la profession et aux opérations de placement faites dans un seul sens qui sont assimilées plutôt à des dépôts qu'à des opérations de comptes courants. C'est le cas notamment :

   - Des remises de fonds effectuées par un commerçant à son compte courant ouvert dans une banque alors que celle-ci ne concernant pas son commerce ;
   - Des paiements inscrits au compte courant d'un industriel qui n'ont aucun rapport avec l'exercice de la profession tel que l'encaissement de revenus personnels ;
   - Les placements effectués par un agriculteur dans un compte courant sans qu'il y ait de mouvements continus d'entrée et de sortie confirmant l'existence d'une relation avec des industriels, commerçants ou agriculteurs.

   Par ailleurs, il demeure entendu que l'exonération concerne les personnes physiques uniquement. Par conséquent, les intérêts provenant de comptes courants ouverts par des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés demeurent imposables. (Note commune n° 17/1990)

5. **Les intérêts ou bénéfices des comptes épargne pour l'investissement dans la limite de 4.000 dinars par an.**

   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 l'arrêté du ministre des finances du 24 avril 2003.

6. **Les sommes payées dans le cadre de l'exécution des contrats d'assurance ou des contrats d'assurance takaful éligibles aux avantages fiscaux, à l'exception des sommes payées dans le cadre des contrats assurance-vie et des contrats de capitalisation en exécution des obligations du souscripteur ou de l'adhérent prévues par la législation en vigueur.**

   L'assuré bénéficie de l'exonération de tous les montants payés dans le cadre de l'exécution des contrats d'assurance-vie et des contrats de capitalisation éligibles aux avantages fiscaux qu'il s'agisse d'un capital, d'une rente provisoire, d'une rente fixe, d'une rente viagère ou autres.

   Toutefois, l'exonération ne couvre pas les montants payés au salarié en exécution des obligations de son employeur prévues par la législation en vigueur, telles que l'indemnité de départ à la retraite. En effet, lesdits montants demeurent soumis à l'impôt sur le revenu et à la retenue à la source lors de leur paiement aux bénéficiaires, et ce, conformément à la législation fiscale en vigueur. (Note commune n° 22/2014)

Rachat d'un contrat assurance-vie avant l'expiration de la période de blogage de 8 ans : L'administration fiscale a précisé que le rachat des contrats d'assurance-vie avant l'expiration de la période de 8 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. (Courrier DGELF n° 452 du 23 février 2016)

Régime applicable aux intérêts provenant de sommes mises à la disposition d'une société par ses associés en sus de leur part dans le capital social : L'administration fiscale a rappelé que le taux maximum d'intérêts déductibles que la société verse à ses associés autres que les banques en contrepartie des sommes qu'ils versent ou qu'ils laissent à la disposition de la société en sus de leur part dans le capital social est fixé à 8% à condition que le montant des sommes productives d'intérêts n'excède pas 50% du capital et que ce dernier soit entièrement libéré.

Lesdits intérêts sont classés parmi les revenus de capitaux mobiliers et sont soumis à la retenue à la source au taux en vigueur, alors que les montants revenant aux associés au titre des sommes qu'ils laissent à la disposition de la société dans laquelle ils participent sont classés parmi les revenus de valeurs mobilières et ce, en ce qui concerne :

- Les montants provenant de l'application du taux de 8% et calculés sur la base des montants n'excédant pas 50% du capital social.
- Les montants qui dépassent 50% du capital social, quel que soit le taux d'intérêt retenu.

Dans ce cas, lesdits montants ne sont pas soumis à la retenue à la source, mais doivent être pris en considération au moment de la détermination des revenus et bénéfices soumis à l'impôt au niveau des associés concernés, et ce, sur la base du montant brut.

Sont soumis au même régime ci-dessus, tous les intérêts payés par la société aux associés autres que ceux ayant la qualité de banque en contrepartie des sommes qu'ils laissent à sa disposition en sus de leur part dans le capital, au cas où le capital de la société n'est pas entièrement libéré. (Courrier DGELF n° 988 du 18 mars 2019)

Régime des intérêts dus sur les actes conclus entre commerçants et des intérêts des sommes portées en compte courant : L'administration fiscale a rappelé qu'en application des dispositions des articles 1096 et 1097 du Code des obligations et des contrats, l'intérêt est dû pour les actes conclus entre les commerçants. Les intérêts des sommes portées en compte courant sont dus de plein droit par celle des parties au débit de laquelle elles figurent, à partir du jour des avances constatées.

À ce titre, la DGI a précisé pour le cas d'espèce, que des intérêts doivent être décomptés au titre des sommes mises à la disposition d'autrui ainsi qu'au titre des dettes se rapportant aux créances relatives aux prestations de services réalisées ou aux marchandises ou matières livrées, pour une durée supérieure à une année. (Courrier DGI n° 1157 du 30 avril 2021)

Année concernée par la déclaration des intérêts des comptes courants associés : L'administration fiscale a précisé que les revenus inscrits au crédit d'un compte courant associé sont considérés encaissés. Dans ce cas, le fait générateur de la retenue à la source au titre des intérêts des comptes courants associés est constitué par l'inscription desdits intérêts au compte courant (Courrier DGELF n° 1390 du 15 juillet 2015).

Ainsi, les associés doivent déclarer les intérêts au cours de l'année qui suit celle au cours de laquelle ils ont été inscrits en compte courant, et ce, indépendamment de la date d'encaissement effectif desdits intérêts.

Exemple (**rémunérations des cautionnements personnels et réels**) : Supposons le cas d'une personne physique associé dans une SARL qui ait remis au mois de février 2024 l'hypothèque d'un immeuble lui appartenant à un établissement bancaire, en garantie d'un crédit d'un montant de 200.000 dinars octroyé par la banque en question à la SARL.

Supposons aussi que la société concernée et l'associé conviennent que ce dernier reçoit de la SARL des rémunérations fixées à 6 000 dinars à l'occasion du déblocage par la banque du crédit à ladite société.

Supposons qu'au cours du mois de mars 2024, l'établissement bancaire ait débloqué le crédit à la SARL et que cette dernière ait servi à l'associé les rémunérations convenues s'élevant à 6 000 dinars.

Dans ce cas, lesdites rémunérations font partie des revenus de capitaux mobiliers soumis à l'IR et les sommes servies à ce titre doivent supporter la retenue à la source au taux de 20% de leur montant brut à effectuer par la société en question soit : 6 000 dinars x 20% = 1 200 dinars.

L'associé reste tenu de déclarer lesdits revenus parmi son revenu global soumis à l'IR, la retenue à la source effectuée par la société est imputable sur l'IR exigible ultérieurement ou le cas échéant sur les acomptes provisionnels.

Sous section 8. Autres revenus

Définition : Les autres revenus sont constitués par :

- Les revenus de source étrangère n'ayant pas été soumis au paiement de l'impôt dans le pays d'origine (y compris les salaires et les pensions de retraite, les dividendes, les plus values de cession de titres ou d'immeubles…),
- Les revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie,
- Les revenus déterminés selon les dépenses personnelles ostensibles et notoires et selon l'accroissement du patrimoine en cas de non-réalisation de revenus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices des professions non commerciales ou des bénéfices de l'exploitation agricole ou de pêche.

Détermination du revenu net : Le revenu net est constitué par les sommes effectivement perçues de l'étranger (y compris la partie non transférée en Tunisie) et par le revenu déterminé, par l'administration fiscale, selon les dépenses personnelles ostensibles et notoires et selon l'accroissement du patrimoine.

Le revenu net des traitements et salaires de source étrangère est déterminé après abattement des frais professionnels fixés forfaitairement à 10% sans que la déduction dépasse 2.000 dinars par an.

Le revenu net des pensions et rentes viagères de source étrangère est déterminé après un abattement de 25%, et ce, pour la partie non transférée en Tunisie. Toutefois, la déduction est portée à 80%, et ce, en cas de transfert desdites pensions et rentes viagères à un compte bancaire ou postal en Tunisie ou en cas de déclaration de l'importation des pensions et rentes viagères en question et à condition de joindre à la déclaration annuelle de l'impôt les justificatifs nécessaires. (Courrier DGELF n° 516 du 8 juillet 2021)

Ainsi, une personne résidente en Tunisie bénéficiaire d'une pension étrangère qui ne transfert qu'une partie de sa pension en Tunisie, bénéficie d'un abattement de 80% sur la partie dont le transfert en Tunisie est justifié. La partie non transférée en Tunisie bénéficie d'un abattement de 25%. (Courrier DGELF n° 1670 du 31 décembre 2007)

Le transfert de la pension ou son importation en Tunisie est justifié soit par une attestation de dépôt dans un compte bancaire ou postal délivrée par la banque concernée ou par l'Office National des Postes, soit par une attestation d'importation délivrée par les services des douanes. (Courrier DGELF n° 586 du 31 mars 2008)

Cas des jeux de pari, de hasard et de loterie : Les revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie sont soumis à une retenue à la source libératoire fixée à 25% au titre des sommes provenant desdits jeux ; ils sont portés à la déclaration annuelle d'impôt à titre d'information.[29] Ainsi, ils n'entrent pas dans la détermination du revenu global soumis à l'impôt selon le barème.

Les revenus en nature (tels que les voitures) réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie sont exclus du champ d'application de la retenue à la source libératoire de 25%. Ainsi, ils doivent être inclus dans le total de la catégorie des « Autres revenus » et supporter l'impôt sur le revenu selon le barème. (Note commune n° 9/2018)

Transfert de sommes de l'étranger dont la nature et l'origine ne sont pas justifiées : L'administration fiscale a confirmé l'imposition en Tunisie des revenus provenant de l'étranger par virement bancaire en devise étrangère dont la source et la nature ne sont pas justifiées, et ce, en raison du défaut de présentation d'une attestation justifiant que lesdits revenus ou montants ont supporté l'impôt dans le pays de la source. (Courrier DGI n° 215 du 3 août 2020)

Revenus exonérés : Ne sont pas soumis à l'impôt, les sommes provenant des jeux de pari sur les courses de chevaux et des concours de pronostics sportifs de toutes natures organisés par les établissements publics conformément à la législation les régissant ou organisés par d'autres entreprises au profit desdits établissements publics dans le cadre de contrats de concession ou de partenariat public privé.

[29] Dans tous les cas, la retenue à la source libératoire de 25% ne s'applique pas aux prix octroyés en contrepartie de la participation aux compétitions culturelles, sportives, artistiques ou religieuses dont le hasard n'intervient ni pour participer ni pour remporter la compétition, mais se basent sur les capacités intellectuelles ou culturelles ou sur les conditions physiques…. (Note commune n° 9/2018)

Section 3. Revenus exonérés et revenus non imposables

Sous section 1. Revenus exonérés

Les revenus exonérés qui ne sont pas soumis à l'impôt doivent être mentionnés séparément dans la catégorie des « Revenus exonérés » dans la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu.

1. Les rémunérations pour affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international ;

2. Les rentes viagères et allocations temporaires accordées aux victimes d'accident de travail ou aux ayants droit ;

3. Les rentes viagères servies en représentation de dommages et intérêts en vertu d'un jugement pour la réparation d'un préjudice corporel ;

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

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

6. 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 ou fixées dans le cadre des décisions de la commission d'assainissement et de restructuration des entreprises à participations publiques ;

7. Les allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi supportés par les salariés dans la mesure où elles sont justifiées ;

8. L'indemnité d'expatriation, émoluments, indemnités et autres avantages reçus par les salariés au titre de leur activité à l'étranger à condition que l'employeur soit domicilié ou établi en Tunisie et que l'activité se rapporte aux (i) études techniques ou économiques ou sociales ou environnementales ou à l'assistance technique et (ii) travaux de construction, de montages, opérations de maintenance ou activités de surveillance s'y rattachant ;

9. Les primes accordées dans le cadre des interventions du fonds national de l'emploi et les primes accordées par les entreprises dans le même cadre ;

10. Les pensions mentionnées au décret-loi n°2011-97 du 24 octobre 2011 portant indemnisation des martyrs et blessés de la révolution du 14 janvier 2011 ;

11. Les cotisations payées par les employeurs dans le cadre des contrats collectifs assurance-vie ou des contrats collectifs d'assurance vie takaful et des contrats de capitalisation ou des contrats de capitalisation takaful éligibles aux avantages fiscaux ;

12. La valeur de l'avantage octroyé aux ouvriers au titre des services de transport du et au lieu du travail par les entreprises implantées dans les zones de développement régional qui exercent des activités non exclues du bénéfice des avantages du développement régional ;

13. Les intérêts de l'épargne logement servis aux titulaires de contrats d'épargne logement ;

14. Les intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles ;

15. Les intérêts des comptes courants ouverts entre industriels, commerçants ou exploitants agricoles à la condition que les opérations inscrites au compte courant se rattachent exclusivement à la profession ;

16. Les intérêts ou bénéfices des comptes épargne pour l'investissement dans la limite de 4.000 dinars par an ;

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

18. Les sommes payées dans le cadre de l'exécution des contrats d'assurance ou des contrats d'assurance takaful éligibles aux avantages fiscaux, à l'exception des sommes payées dans le cadre des contrats assurance-vie ou des contrats assurance vie takaful et des contrats de capitalisation ou des contrats de capitalisation takaful en exécution des obligations du souscripteur ou de l'adhérent prévues par la législation en vigueur ;

19. Les opérations de distribution des bénéfices (les dividendes) à partir des fonds propres figurant au bilan de la société distributrice au 31 décembre 2013 restent exonérées de l'impôt à condition de mentionner lesdits fonds dans les notes aux états financiers de l'année 2013 ;

20. Les bénéfices distribués par les sociétés communautaires durant une période de dix ans.

21. La plus-value de cession de titres et des droits y relatifs, non rattachés au bilan, ci-après cités :
    - Les titres relatifs aux participations dans les Startups labélisées ;
    - Les parts sociales dans le capital des sociétés communautaires durant une période de dix ans ;
    - Les actions dans le cadre d'une opération d'introduction à la BVMT ;
    - Les actions cotées à la BVMT lorsque leur cession ou rétrocession a lieu après l'expiration de l'année suivant celle de leur souscription ou de leur acquisition ;
    - Les actions des SICAV et les parts des fonds commun de placement en valeurs mobilières ;
    - Les 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 ;
    - les actions et les parts sociales cédées ou rétrocédées pour le compte des tiers personnes physiques, par les SICAR souscrites ou acquises dans les entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement, sur la base des montants effectivement employés, ainsi que les parts des FCPR souscrites dans le même cadre lorsque la cession ou la rétrocession a lieu après l'expiration de la cinquième année suivant celle de la souscription aux actions, aux parts sociales ou aux parts ou de leur acquisition, et ce, dans la limite de 50% de la plus-value réalisée ;
    - Les actions et les parts sociales cédées ou rétrocédées pour le compte des tiers personnes physiques, par les SICAR souscrites ou dans les entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement, sur la base d'un engagement d'emploi des sommes, et les parts des FCPR souscrites dans le même cadre ;
    - Les actions et les parts sociales objet d'apport au capital de la société mère ou de la société holding sous réserve de l'engagement de la société mère ou de la société holding d'introduire ses actions à la BVMT dans un délai ne dépassant pas la fin des deux années suivant celle de l'exonération.

22. 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.

23. Les sommes provenant des jeux de pari sur les courses de chevaux et des concours de pronostics sportifs de toutes natures organisés par les établissements publics conformément à la législation les régissant ou organisés par d'autres entreprises au profit desdits établissements publics dans le cadre de contrats de concession ou de partenariat public privé.

24. Les revenus réalisés par les travailleuses agricoles bénéficiant des interventions du fonds de protection sociale des travailleuses agricoles, et ce, pendant 10 ans à partir du 1er janvier de l'année du bénéfice des interventions dudit fonds.

25. Les pensions d'orphelins et les pensions d'invalidité de l'exercice du travail d'origine non professionnelle, payées à partir du 1er janvier 2025**,** servies conformément à la législation et la réglementation en vigueur relatives à la sécurité sociale.

Sous section 2. Revenus non imposables

Les revenus non imposables qui ne sont pas soumis à l'impôt doivent être mentionnés séparément dans la catégorie des « Revenus non imposables » dans la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu.

Il s'agit des revenus de source étrangère ayant subi l'impôt dans le pays d'origine, tels que les salaires, les dividendes, les revenus locatifs…

Les revenus de source étrangère réalisés par les personnes physiques résidentes en Tunisie ne font pas partie du revenu global imposable lorsqu'ils ont subi l'impôt à l'étranger, et ce, quel que soit le taux d'imposition subi à l'étranger. L'impôt payé à l'étranger dans ce cas est libératoire de l'impôt en Tunisie. Toutefois, ces revenus doivent faire l'objet de déclaration. (Note commune n° 25/2016)

Nonobstant les dispositions des conventions de non double imposition, le droit interne ne permet pas la déduction d'un impôt payé à l'étranger par une personne physique, dès lors que le revenu de source étrangère déjà imposé à l'étranger n'est pas imposable en Tunisie.

Ainsi, les revenus réalisés par une entreprise individuelle exerçant une profession non commerciale (BNC) à partir de ses prestations à l'étranger doivent être déclarés dans la catégorie des « Revenus non imposables » si le chiffre d'affaires y relatif a subi l'impôt à l'étranger.

Également, les fonds d'origine tunisienne (somme d'argent) provenant d'une donation par un résident en Tunisie au profit d'une personne à son tour résidente en Tunisie ne constituent pas un revenu imposable dès lors que les fonds provenant de donation se trouvent hors champ d'application de l'IR. (Courrier DGELF n° 957 du 11 août 2023)

Sous section 3. Obligation de déclaration des revenus exonérés ou non imposables

Le défaut de déclaration, dans les délais impartis, des revenus et bénéfices exonérés de l'impôt sur le revenu ou soumis à une retenue à la source libératoire de l'impôt (tels que les dividendes et les sommes provenant des jeux de pari, de hasard et de loterie), donne lieu à l'application d'une pénalité au taux de 1% des revenus et bénéfices concernés. (Article 85, CDPF)

Section 4. Déductions communes

L'impôt sur le revenu est établi sur la base du montant total des revenus nets déterminés conformément aux dispositions prévues dans la section 2 du présent chapitre et après déduction des charges ci-après lorsqu'elles n'entrent pas en compte pour l'évaluation de l'une des catégories de revenus.

Les déductions communes sont prises en compte lors du dépôt de la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu. Toutefois, certaines déductions communes peuvent être prises en compte pour la détermination de l'assiette de la retenue à la source exigible au titre des salaires.

Les déductions communes ne sont pas prises en considération pour les revenus soumis à une retenue à la source libératoire, tels que les dividendes…, et les revenus soumis à un régime d'imposition particulier en dehors du barème d'impôt, tels que les plus-values de cession de titres et d'immeubles non rattachés au bilan, les forfaitaires BIC

Sous section 1. Les intérêts et les commissions payés au titre des prêts relatifs à l'acquisition ou à la construction d'une seule habitation dont le coût d'acquisition ou de construction ne dépasse pas 200.000 dinars hors TVA

NB : La déduction au titre des intérêts et commissions en question est prise en compte pour la détermination de l'assiette de la retenue à la source exigible au titre des salaires.

La déduction s'applique également à la marge de bénéfice payée au titre des opérations d'acquisition ou de construction dans le cadre de contrats de vente Murabaha.

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

- Il doit s'agir d'un seul local à usage d'habitation dont le coût d'acquisition ou de construction (hors valeur du terrain) y compris les parties dépendantes (jardins, caves, garages...) et les parties indépendantes (celliers, places de parking…), même lorsqu'ils font l'objet de contrats séparés, ne dépasse pas 200 000 dinars hors TVA ;
- Le bénéficiaire du crédit ne doit pas être propriétaire d'un autre local à usage d'habitation à la date du bénéfice de la déduction même en copropriété, et ce, même si la valeur totale de la première et de la deuxième habitation ne dépasse pas 200 000 dinars hors TVA.

Pour les pièces constituant le dossier : (Note commune n° 15/2016)

- Une copie du contrat d'acquisition, et en plus pour les acquisitions dans le cadre des contrats de vente Murabaha, le contrat d'acquisition par l'établissement de crédit.
- Le ou les tableaux d'amortissement du ou des crédits.
- La déclaration sur l'honneur selon le modèle annexé à la Note commune n° 15/2016. Elle doit être présentée annuellement et doit préciser que l'intéressé n'est pas propriétaire d'un autre local à usage d'habitation et qu'il n'a pas procédé au paiement anticipé du crédit, le cas échéant.
- Pour les pièces justificatives des dépenses de construction : il y a lieu de présenter, outre les devis qui ont servi à l'octroi du crédit, les factures justificatives et, à défaut de factures, le rapport d'un expert auprès des tribunaux comportant une évaluation du coût de la construction à la date de la construction. En l'absence de mention que ces montants sont hors TVA ou comportant ladite taxe, ils sont considérés, dans ce cas, hors TVA. Par ailleurs, et dans le cas où le prêteur procède à une expertise pour l'évaluation du coût de la construction requise pour l'octroi du crédit de construction, le montant figurant au rapport de l'expertise est considéré dans ce cas, comportant la TVA. (Note commune n° 3/2020)

La marge ou les intérêts relatifs à la construction d'un local à usage d'habitation dont la valeur ne dépasse pas 200 000 dinars hors TVA sont déductibles qu'il s'agit d'un crédit pour commencement ou achèvement de la construction. En l'absence de l'indication expresse que le montant est hors TVA ou comprend ladite taxe, il est considéré dans ce cas comme étant hors TVA. (Courrier DGELF n° 1075 du 25 septembre 2025)

Le contrat du crédit doit mentionner qu'il s'agit d'un crédit pour la construction du logement en question. Il reste entendu que les crédits destinés à l'acquisition de terrains ou pour l'aménagement, le réaménagement ou l'extension du logement ne donnent pas droit au bénéfice de l'avantage. (Courrier DGELF n° 512 du 11 avril 2023)

Étant donné que le montant des intérêts portés au tableau ou aux tableaux d'amortissement est inséré annuellement au niveau du système de gestion de la paie pour les salariés et les pensionnés d'une part, ils peuvent ainsi, fournir annuellement à leurs employeurs ou aux caisses sociales un tableau mis à jour des intérêts déductibles pour la détermination de l'assiette de la retenue à la source de l'année concernée à l'occasion du renouvellement de la demande du bénéfice de la déduction en question, ainsi que la déclaration sur l'honneur concernée. Il reste entendu que dans tous les cas, les intéressés peuvent régulariser leur situation au niveau de la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu, et ce, sur la base d'une attestation délivrée par l'établissement de crédit comportant le montant des intérêts effectivement payés. (Note commune n° 15/2019)

En cas de copropriété entre conjoints (dans le cadre du régime de la communauté des biens entre époux ou acquisitions conjointes), chacun des copropriétaires a le droit de déduire la marge de bénéfice ou les intérêts relatifs à son crédit. Dans le cas où le crédit est obtenu seulement par l'une des parties, cette dernière bénéficie de la déduction totale des intérêts dudit crédit. Il va sans dire que pour les deux conjoints et indépendamment de la personne qui ait contracté le crédit, chacun est considéré dans ce cas, propriétaire d'un local à usage d'habitation et ne peut plus prétendre au bénéfice de l'avantage en cas d'acquisition d'un autre local de quelque manière que ce soit.

Les personnes ayant la nue-propriété d'un local à usage d'habitation peuvent bénéficier de la déduction de la marge de bénéfice ou des intérêts relatifs à un crédit pour la construction ou l'acquisition d'un autre local à usage d'habitation.

Les personnes ayant hérité un logement même dans l'indivision sont considérées propriétaires d'un local à usage d'habitation et perdent de ce fait le droit à la déduction des intérêts.

En cas d'héritage d'un logement ou en cas de transfert de la propriété du logement objet de la nue-propriété, la déduction prend fin pour les intérêts ou la marge exigible à partir de la date du transfert de la propriété du logement en question.

Les personnes qui procèdent à la construction d'un logement sur un terrain ou un étage dont ils ont seulement la nue-propriété, ne peuvent pas bénéficier de la déduction de la marge ou des intérêts n'étant pas propriétaires du local objet de la construction. Toutefois, la déduction peut avoir lieu pour les intérêts ou la marge exigible à partir de la date du transfert de la propriété du terrain ou de l'étage.

Un contribuable ayant obtenu un crédit pour l'acquisition ou la construction d'un logement d'une valeur n'excédant pas 200.000 dinars et ayant bénéficié à ce titre de la déduction des intérêts, puis ayant cédé le logement concerné et ayant remboursé le reliquat du crédit, demeure éligible au bénéfice de la déduction des intérêts au titre d'un deuxième crédit destiné au financement de l'acquisition ou de la construction d'un nouveau logement, et ce, étant donné qu'il n'est pas propriétaire, de ce fait, d'un autre local à usage d'habitation à la date du bénéfice de la déduction des intérêts du deuxième crédit. (Courrier DGELF n° 1156 du 23 octobre 2024)

Etant précisé que la déduction ne couvre, en aucun cas, les intérêts relatifs à la quote-part du crédit destinée à régler d'autres frais, tels que les frais d'assurance, les droits d'enregistrement, et les commissions faisant suite à l'opération de rachat du crédit antérieur. (Courrier DGELF n° 1155 du 23 octobre 2024)

Financement de l'acquisition de logements au moyen de crédits contractés auprès de banques islamiques : Pour les acquisitions réalisées dans le cadre de contrats de vente Murabaha, le coût du logement à prendre en compte n'est autre que la valeur d'acquisition du logement par l'établissement utilisant le mécanisme de Murabaha (la banque islamique) auprès du propriétaire initial du logement. Il en découle qu'au cas où le coût d'acquisition du logement par la banque islamique concernée auprès du propriétaire initial n'excède pas 200.000 dinars hors TVA, les intéressés peuvent prétendre au bénéfice de la déduction de la marge de bénéfice payée dans le cadre du contrat de vente Murabaha conclu avec la banque islamique. (Courrier DGELF n° 1187 du 25 octobre 2024)

La non stipulation de la nature de crédit au sein du contrat : A défaut de mention expresse dans les documents présentés par les intéressés de la nature du crédit, ou en cas d'indication que le crédit est destiné à l'aménagement, l'extension ou la rénovation, les intéressés ne peuvent pas prétendre au bénéfice de la déduction des intérêts. Toutefois, au cas où l'intéressé présente une attestation délivrée par la banque justifiant que le crédit a été octroyé en vue de l'acquisition, de la construction ou de l'achèvement de la construction d'un local à usage d'habitation, la déduction des intérêts peut être accordée. (Courrier DGELF n° 733 du 4 juin 2025)

Réduction du taux d'intérêt fixe dont la durée totale de remboursement du prêt dépasse sept ans et la valeur totale des intérêts contractuels payés au cours des trois années précédentes dépasse 8% du principal restant dû : Au cas où le salarié bénéficie, au cours de l'année, d'une réduction du taux d'intérêt fixe (coefficient d'ajustement de 0,5) en application des dispositions de la loi n° 2024-41 du 2 août 2024, il est tenu également d'informer son employeur et de lui présenter, au cours de cette même année, un tableau d'amortissement récent afin d'actualiser le montant des intérêts déductibles au titre des mois restant à courir.

À défaut, c'est-à-dire en cas de bénéfice de la réduction du taux d'intérêt sans présentation à l'employeur du tableau d'amortissement mis à jour, le salarié est tenu de régulariser sa situation fiscale par le paiement de l'IR suite au bénéfice indûment de la déduction des intérêts du crédit logement, majoré des pénalités de retard conformément à la législation fiscale en vigueur. Cette régularisation est opérée soit lors du dépôt de la déclaration annuelle de l'IR, soit par le dépôt d'une déclaration rectificative à cet effet. (Courrier DGELF n° 196 du 21 février 2025)

Sous section 2. Les cotisations payées par les travailleurs non-salariés affiliés à l'un des régimes légaux de la sécurité sociale

NB : La déduction au titre des cotisations payées par le dirigeant au régime indépendant de sécurité sociale est prise en compte pour la détermination de l'assiette de la retenue à la source exigible au titre des salaires.

La mesure concerne toutes les personnes physiques n'ayant pas qualité de salarié et qui sont affiliées obligatoirement à l'un des régimes légaux de la sécurité sociale (Régime indépendant). Il s'agit notamment des titulaires des professions libérales, des titulaires d'exploitation individuelle et des dirigeants des sociétés tels que le gérant et le directeur général. (Note commune n° 08/2010)

Les cotisations payées par les dirigeants des sociétés soumis au régime indépendant de sécurité sociale sont admises en déduction de la base soumise à la retenue à la source, dès lors qu'ils constituent des retenues obligatoires. (Courrier DGELF n° 187 du 22 février 2011)

Les cotisations qui lui sont payées à la Caisse de Prévoyance et de Retraite des avocats, relèvent des régimes légaux de sécurité sociale, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu. (Courrier DGELF n° 489 du 6 avril 2012)

L'administration fiscale a précisé que seules les cotisations sociales payées aux caisses de sécurité sociale tunisiennes sont déductibles pour la détermination du salaire imposable d'un salarié étranger recruté pour travailler en Tunisie, ce qui exclut de la déduction toute cotisation payée à une caisse de sécurité sociale étrangère. (Courrier DGELF n° 1283 du 29 avril 2016)

Sous section 3. Chef de famille et enfants à sa charge

NB : La déduction au titre du chef de famille et des enfants à charge est prise en compte pour la détermination de l'assiette de la retenue à la source exigible au titre des salaires.

Le chef de famille a droit à une déduction de 300 dinars. Il a aussi droit, à une déduction supplémentaire au titre des quatre premiers enfants à sa charge de 100 dinars au titre de chaque enfant.

Est considéré comme chef de famille (i) l'époux, (ii) le divorcé qui a la garde des enfants, (iii) le veuf (ou la veuve) et l'adoptant. Toutefois, l'épouse est considérée comme chef de famille :

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

Pour pouvoir prétendre au bénéfice des déductions communes au titre de chef de famille et des enfants à charge, l'épouse doit fournir l'un des documents suivants :

- Un certificat de présence justifiant que l'époux poursuit des études dans un établissement d'enseignement supérieur ; ou
- Une attestation de chômage de l'époux délivrée par les autorités compétentes ; ou
- Une attestation délivrée par les autorités compétentes justifiant que le mari portant un handicap est incapable d'exercer aucun travail et qu'il ne bénéficie d'aucune prime ou aide et qu'il ne réalise aucun autre revenu. (Courrier DGELF n° 2370 du 5 juillet 2019)

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

La déduction au titre des enfants à charge est portée à :

- 1 000 dinars par enfant poursuivant des études supérieures sans bénéfice de bourse et âgé de moins de 25 ans au 1er janvier de l'année d'imposition.
- 2 000 dinars par enfant infirme, quels que soient son âge et son rang.

La déduction de l'abattement au titre des enfants poursuivant leurs études supérieures sans bénéfice de bourse, pour la détermination de l'assiette de la retenue à la source, est subordonnée à la présentation à l'employeur ou au débiteur de la pension ou des rentes viagères :

- D'une attestation délivrée par le ministère de tutelle justifiant que l'enfant poursuivant ses études supérieures ne bénéficie pas d'une bourse universitaire au cours de l'année concernée par la déduction de l'abattement,
- D'une attestation délivrée par l'établissement d'enseignement supérieur justifiant que l'enfant concerné poursuit ses études au cours de l'année universitaire concernée par la déduction de l'abattement.[30]

Les salariés ayant des enfants poursuivant des études supérieures dans des universités privées tunisiennes ont droit à la déduction de 1.000 dinars au titre de chaque étudiant sans besoin de présenter une attestation de non boursier et à condition de remplir les autres conditions requises à cet effet. En revanche, les salariés ayant des enfants poursuivant leurs études supérieures dans les universités à l'étranger restent tenus de justifier la non obtention de leurs enfants d'une bourse auprès du ministère de tutelle, en sus de l'obligation de remplir toutes les autres conditions requises. (Courrier DGELF n° 1279 du 9 mai 2018)

Un contribuable portant un handicap ainsi que ses frères infirmes à sa charge ne sont pas éligibles au bénéfice de la déduction au titre des enfants infirmes, quel que soit son régime fiscal. (Courrier DGELF n° 216 du 17 mars 2021)

L'année d'imposition est celle de dépôt de la déclaration d'impôt sur le revenu, et par conséquent une personne physique ne peut pas bénéficier des déductions fiscales au titre d'un enfant qui a dépassé l'âge légal permettant de bénéficier de ladite déduction en 1er janvier de l'année de dépôt de déclaration. (Courrier DGI n° 387 du 17 septembre 2019)

La déduction au titre de la situation familiale est prise en compte pour la détermination de l'assiette de la retenue à la source exigible au titre des salaires.

Le personnel étranger ne peut bénéficier de la déduction au titre des charges et situation de famille que s'il a la qualité de résident en Tunisie. (Courrier DGELF n° 1262 du 7 mai 2018)

[30] Arrêté du ministre des finances du 29 mars 2013, fixant les modalités et les conditions de la déduction de l'abattement au titre des enfants poursuivant leurs études supérieures sans bénéfice de bourse.

Sous section 4. Parent à charge

NB : La déduction au titre des parents à charge a lieu au niveau de la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu.

La déduction au titre de chaque parent à charge est dans la limite de 5% du revenu net soumis à l'impôt avec un maximum de 450 dinars par parent à charge.

La déduction au titre de chaque parent à charge est soumise à la double condition que :

- Le montant déductible figure sur la déclaration des revenus du bénéficiaire de la pension qui doit être déposée concomitamment avec celle de l'intéressé ;
- Le revenu du ou des parents à charge, augmenté du montant de la déduction, n'excède pas le double du salaire minimum interprofessionnel garanti (SMIG).

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

Sous section 5. Les arrérages des rentes payées à titre obligatoire et gratuit

NB : La déduction au titre des arrérages des rentes a lieu au niveau de la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu.

Il s'agit d'allocations périodiques versées en exécution d'un engagement contractuel ou d'un jugement.

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

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

Les pensions alimentaires payées par des résidents en Tunisie au profit de résidents à l'étranger au vu d'un jugement de divorce, classées parmi les arrérages des rentes payées à titre obligatoire et gratuit, sont déductibles pour le calcul de l'impôt dû en Tunisie. (Courrier DGELF n° 1486 du 24 novembre 2009)

Les montants payés au titre de pensions alimentaires ne sont pas pris en compte pour la détermination de l'assiette de la retenue à la source exigible au titre des salaires. Elles ne sont déductibles que du revenu global soumis à l'impôt, lors du dépôt de la déclaration annuelle des revenus. (Courrier DGELF n°1055 du 6 décembre 2021)

Pour les années antérieures au titre desquelles les pensions alimentaires n'ont pas été déduites par omission pour la détermination du revenu global annuel imposable, le contribuable salarié concerné peut déposer des déclarations rectificatives afin de bénéficier de ladite déduction, et ce, dans la limite des années non prescrites. En cas de crédit d'impôt, il peut être déduit de l'impôt exigible sur le revenu global au titre des années ultérieures ou faire l'objet d'une demande de restitution.

Il reste entendu que, dans tous les cas, le crédit d'impôt résultant d'une omission de déduction des montants payés à titre de pension alimentaire ne peut être déduit de l'impôt dû sur la plus-value de cession de valeurs mobilières, et ce du fait que la plus-value de cession de valeurs mobilières non rattachées à un bilan ne constitue pas un élément du revenu global annuel soumis à l'IR et l'impôt s'y rapportant est libératoire et est acquitté par le dépôt d'une déclaration distincte à cet effet. (Courrier DGELF n° 71 du 17 janvier 2025)

Sous section 6. Les dons et subventions accordés au profit du Fonds National de l'Emploi (21-21)

NB : La déduction au titre des dons et subventions a lieu au niveau de la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu.

Sous section 7. Les dons pécuniaires

NB : La déduction au titre des dons pécuniaires a lieu au niveau de la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu.

Les dons pécuniaires accordés à l'Etat, aux collectivités locales, aux entreprises publiques, aux sociétés communautaires, à l'Union tunisienne de solidarité sociale (UTSS), aux associations s'occupant de l'enfance, des personnes âgées, de la famille, des personnes sans soutien, des personnes handicapées et de la culture et aux petites associations sportives[31] et qui exercent leur activité conformément à la législation les régissant.

Le bénéfice de la déduction est subordonné à la présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu d'une liste détaillée comportant l'identité des bénéficiaires et les montants qui leur sont accordés et de tout document justifiant l'opération de paiement effectif.

Cette déduction couvre uniquement les dons en numéraire en ce qui concerne les personnes physiques qui ne tiennent pas une comptabilité, alors qu'elle couvre aussi bien les dons en numéraire que les dons et aides en nature et ce, en ce qui concerne les personnes morales ou les personnes physiques qui tiennent une comptabilité. Ainsi, la déduction des dons et aides, qu'ils soient financiers ou en nature, est opérée au niveau de la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, il n'est pas possible de bénéficier de la déduction au niveau de la détermination de l'assiette de la retenue à la source pour les salariés. (Courrier DGELF n° 290 du 16 mars 2026)

Sous section 8. Les sommes payées au titre du remboursement des prêts universitaires en principal et en intérêts.

NB : La déduction au titre des sommes payées au titre du remboursement des prêts universitaires a lieu au niveau de la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu.

Cette mesure couvre les prêts universitaires accordés par tout organisme financier habilité conformément à la législation en vigueur à effectuer ce type de prêt, y compris les caisses de sécurité sociale.

Sous section 9. Les intérêts au titre des comptes spéciaux d'épargne ou des emprunts obligataires ou des bons du trésor assimilables (BTA)

NB : La déduction au titre des intérêts a lieu au niveau de la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu.

La déduction porte sur les intérêts perçus par le contribuable au cours de l'année au titre des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques, ou de la Caisse d'Épargne Nationale de Tunisie ou au titre des emprunts obligataires ou au titre des bons du trésor assimilables (BTA) dans la limite d'un montant annuel de 10 000 dinars sans que ce montant n'excède 6 000 dinars pour les intérêts provenant des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques et auprès de la Caisse d'Épargne Nationale de Tunisie.

Ladite déduction comprend également les intérêts provenant des souscriptions aux emprunts nationaux étant donné la conformité entre les caractéristiques des emprunts nationaux et ceux des bons de trésor assimilables. (Note commune n° 3/2024)

[31] Il est entendu par petites associations sportives, les associations dont les revenus déclarés au dernier rapport financier annuel n'excède pas 500 mille dinars.

Sous section 10. Les intérêts provenant des emprunts obligataires verts, des emprunts obligataires socialement responsables et des emprunts obligataires durables

NB : La déduction au titre des intérêts a lieu au niveau de la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu.

La déduction porte sur les intérêts provenant des emprunts obligataires verts, des emprunts obligataires socialement responsables et des emprunts obligataires durables tels que définis par la réglementation en vigueur, et ce, dans la limite de 10 000 dinars par an.

Lesdites obligations sont définies conformément au guide d'émission d'obligations vertes, socialement responsables et durables, récemment publié par le conseil du marché financier (CMF) et élaboré sur la base des principes de l'association internationale des marchés de capitaux. (Note commune n° 1/2022)

Les personnes concernées, peuvent cumuler la déduction des intérêts des emprunts obligataires verts, des emprunts obligataires socialement responsables et des emprunts obligataires durables et la déduction des intérêts provenant des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques ou des intérêts provenant des autres emprunts obligataires.

En effet, les déductions au titre des intérêts des comptes spéciaux d'épargne et des emprunts obligataires susvisés peuvent atteindre, pour la même personne physique, 20 000 dinars par an. (Note commune n° 3/2024)

Section 5. Avantages fiscaux réservés aux personnes physiques

Les avantages fiscaux relatifs à la déduction des revenus provenant de l'activité ou des revenus réinvestis peuvent être subordonnés à l'application du minimum d'impôt prévu par l'article 12 bis de la loi portant promulgation du Code de l'IRPP et de l'IS fixé à 45% de l'impôt dû sur le revenu global compte non tenu desdites déductions.

Lesdits avantages ne peuvent être pris en compte que pour la défiscalisation du revenu global soumis à l'impôt selon le barème ; ce qui exclut les revenus réalisés par les forfaitaires « BIC » et les revenus soumis à un régime d'imposition spécifique tels que les dividendes et les plus-values de cession d'immeubles ou de titres non rattachés au bilan. Toutefois, les personnes physiques soumises au régime forfaitaire et qui réalisent une plus-value provenant de la cession du fonds de commerce au titre d'une année déterminée, peuvent bénéficier des déductions relatives aux des montants réinvestis.

Les personnes physiques peuvent bénéficier des avantages au titre des revenus, soumis l'IR selon le barème d'impôt, réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des sociétés qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement. Le régime du réinvestissement sera étudié dans le Chapitre 7 relatif à la déduction des bénéfices et revenus réinvestis.

Sous section 1. Bénéfices provenant de l'activité

D'un manière générale la déduction des bénéfices provenant de l'activité pour les personnes physiques excédant une activité industrielle ou commerciale (BIC) ou une profession non commerciale (BNC) ou une activité agricole ou de pêche vont faire l'objet d'une étude dans le cadre du Chapitre 6 relatif à la déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité.

Nonobstant le minimum d'impôt, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu, les deux tiers (2/3) des revenus provenant des activités ou des projets, qui sont fixés sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, suivants :

- Les revenus des entreprises exerçant une activité artisanale, agricole, de pêche ou d'armement de bateaux de pêche,
- 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 (FONAPRAM).

Le législateur n'a pas exigé de conditions particulières pour le bénéfice de la déduction des deux tiers des revenus, à l'exception de la tenue d'une comptabilité ; soit une imposition selon le régime réel.

Le bénéfice de la déduction des deux tiers des revenus n'est pas subordonné au dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur. Toutefois, il est toujours recommandé de procéder au dépôt préalable de la déclaration de l'investissement auprès des organismes compétents (APII, APIA, CRDA…) pour des considérations fiscales et financières.

La déduction des deux tiers des revenus s'applique selon les mêmes conditions aux revenus et aux bénéfices exceptionnels liés l'activité. Le régime desdits bénéfices exceptionnels sera étudié dans le Chapitre 6 relatif à la déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité.

§ 1. Armement de bateaux de pêche

L'activité d'armement désigne l'action d'équiper un bateau de pêche et de le mettre en état d'appareiller (se préparer à prendre le large), et ce par l'installation des matériaux et d'équipements marins, cordes, tresses, câbles aciers et mixtes, aussières, filets de pêche, chaines en acier pour la pêche, accessoires de cordes de câbles et de chaines, flotteurs, bouées, balises, boussoles, clouterie marine …

L'administration fiscale a précisé qu'une personne physique dont l'activité consiste à la fabrication de bateaux de pêche reste non éligible au bénéfice de la déduction, de la base de l'IR, des deux tiers des revenus qu'elle réalise. (Courrier DGI n° 165 du 30 août 2022)

§ 2. Artisanat

Les artisans et les entreprises de métiers doivent procéder à une déclaration auprès des autorités territorialement compétentes. L'organisation du métier et la liste des activités de l'artisanat sont fixées par le décret n° 2005-3078 du 29 novembre 2005 et comporte notamment :

- Métiers de tissage,
- Métiers de l'habillement,
- Métiers de cuir et de la chaussure,
- Métiers du bois,
- Métiers des fibres végétales,
- Métiers d'orfèvrerie et d'argenterie,
- Métiers des métaux,
- Métiers de l'argile et de la pierre,
- Métiers de verres,
- Métiers divers (fabrication de parfums, distillation artisanale de plantes et de fleurs, fabrication de confiserie artisanale, fabrication artisanale de produits alimentaires ….)

Il faut obligatoirement que l'artisan ou le dirigeant technique ait la qualification professionnelle. La qualification est attestée par un diplôme d'enseignement ou un diplôme de fin de formation dans la spécialité de métier concernée ou par un diplôme équivalent.

En outre, les produits de l'artisanat local, ainsi que les matières premières destinées au secteur de l'artisanat, sont soumis à la TVA au taux réduit de 7%.

L'administration fiscale a précisé que le bénéfice des avantages liés à l'artisanat nécessite que :

- L'activité doit figurer parmi la liste des activités artisanales prévues par le décret n° 2005-3078 du 29 novembre 2005 fixant la liste des activités de petits métiers et de l'artisanat et déterminant les activités dont l'exercice nécessite la qualification professionnelle ;
- L'activité doit être essentiellement manuelle et le recours au matériel mécanique doit être limité et à faible rendement,
- Ne pas recourir à des procédés de travail automatisés,
- Le gérant ou le dirigeant technique de l'entreprise artisanale doit être titulaire d'un certificat ou diplôme de qualification professionnelle. (Courrier DGELF n° 3643 du 29 octobre 2019)

§ 3. Programme de l'emploi des jeunes

Le fonds national de l'emploi a prévu un programme d'appui aux promoteurs des petites entreprises, des entreprises de l'économie sociale et solidaire et des entreprises communautaires comportant essentiellement ce qui suit :

1) Le développement de la culture entrepreneuriale individuelle et collective,
2) l'accompagnement des promoteurs des petites entreprises, des promoteurs des entreprises de l'économie sociale et solidaire et des entreprises communautaires avant, pendant et après la création du projet ,
3) l'appui financier des petites entreprises, des entreprises d'économie sociale et solidaire et des entreprises communautaires.[32]

Sont considérés des petites entreprises les entreprises dont le coût d'investissement ne dépasse pas deux cent (200) mille dinars y compris le fonds de roulement. Ce coût augmente jusqu'à trois cent (300) mille dinars y compris le fonds de roulement pour les entreprises d'économie sociale et solidaire et des entreprises communautaires.

Peuvent bénéficier de ce programme les personnes de nationalité tunisienne inscrites aux bureaux d'emploi et du travail indépendant et l'espace d'entreprendre qui souhaitent créer des projets pour leur propre compte d'une façon collective.

[32] Les programmes du fonds national de l'emploi, les conditions et les modalités de leur bénéfice sont fixés par le décret n°2019-542 du 28 mai 2019, tel que modifié et complété par le décret gouvernemental n° 2019-1064 du 4 novembre 2019 et le décret n° 2023-461 du 5 juin 2023.

§ 4. Fonds national de la promotion de l'artisanat et des petits métiers :

Le Fonds National de Promotion de l'Artisanat et des Petits Métiers (FONAPRAM) est destiné à promouvoir l'artisanal et les petits métiers.

L'aide du Fonds est accordée sous forme de (i) dotation remboursable et de prise en charge des intérêts intercalaires afférents aux crédits bancaires d'investissement et (ii) garantie des crédits précités

Peuvent bénéficier des dotations remboursables, les artisans et les entreprises artisanales exerçant leurs activités dans le cadre de la loi n° 2005-15 du 16 février 2005, relative à l'organisation du secteur des métiers ainsi que les entreprises exerçant les activités de petits métiers dont la liste est annexée au présent décret gouvernemental n° 2019-57 du 21 janvier 2019.

Le nombre d'employés auprès de l'entreprise de métier ne peut excéder 15 personnes indépendamment du chef de l'entreprise et des membres de sa famille composés des ascendants, des descendants et du conjoint.[33]

Pour bénéficier de la dotation remboursable, les entreprises citées ci-dessus doivent avoir un investissement cumulé qui ne dépasse pas 150 000 dinars fonds de roulement inclus et être promues par des personnes de nationalité tunisienne sous forme d'entreprises individuelles, de sociétés de personnes et justifiant de la qualification requise et s'engageant à assumer personnellement et à plein temps la responsabilité de la gestion de leurs projets.

La dotation remboursable est octroyée aux opérations de création et aux opérations d'extension dont le schéma de financement comporte des fonds propres représentant au moins 40% du coût du projet y compris la dotation précitée. Il n'est possible de bénéficier de la dotation remboursable qu'une seule fois.

Sous section 2. Contrats assurance-vie ou et contrats de capitalisation

Teneur de la mesure : Sous réserve du minimum d'impôt, sont déductibles du revenu imposable, les primes ou cotisations payées par le souscripteur ou l'adhérent dans le cadre des contrats assurance-vie ou des contrats assurance vie takaful et des contrats de capitalisation ou des contrats de capitalisation takaful dans la limite de 100 000 dinars par an, et ce, lorsque ces contrats comportent l'une des garanties suivantes :

- Garantie d'un capital ou d'une rente au profit de l'assuré, de son conjoint, de ses ascendants ou descendants d'une durée effective au moins égale à 8 ans,
- Garantie des unités de compte au profit de l'assuré, de son conjoint, de ses ascendants ou descendants servies après une durée minimale qui ne doit pas être inférieure à 8 ans,
- Garantie d'un capital ou d'une rente en cas de décès au profit du conjoint, des ascendants ou des descendants.

Les employeurs et les établissements de sécurité sociale peuvent déduire les montants payés dans le cadre des contrats assurance-vie et des contrats de capitalisation de l'assiette de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu dû pour les salariés et les pensionnés. (Note commune n° 01/2021)

En cas de défaut de déduction des primes d'assurance-vie au niveau de la détermination de l'assiette soumise à la retenue à la source, l'employeur n'est autorisé ni à régulariser la situation vis-à-vis de la retenue opérée sur les salaires, ni à restituer les montants retenus sans prendre en compte la déduction des primes d'assurance-vie. Toutefois, le salarié concerné peut bénéficier desdites déductions lors du dépôt de sa déclaration annuelle d'impôt sur le revenu. (Courrier DGI n° 38 bis du 18 avril 2023)

En cas de trop perçu provenant de la retenue à la source, il est déductible de l'impôt exigible au titre des années ultérieures, comme il peut faire l'objet d'une demande de restitution conformément aux délais et procédures prévus par la législation en vigueur. (Courrier DGELF n° 466 du 27 avril 2022)

[33] Article 13, loi n° 2005-15 du 16 février 2005 relative à l'organisation du secteur des métiers.

Cas des contrats collectifs : Lesdites dispositions s'appliquent aux primes assurance-vie ou cotisations payées par l'affilié dans le cadre des contrats collectifs d'assurance ou des contrats collectifs d'assurance takaful d'une durée d'affiliation effective égale au moins à huit (8) ans et sans que sa cotisation dans ces contrats soit inférieure à une cotisation minimale dont le taux est fixé par un arrêté du ministre de l'économie et des finances du 11 mars 2014 :

- 10% pour les contrats qui garantissent un capital ou une rente ou des unités de compte versés lors de départ de l'adhérent à la retraite conformément à l'un des régimes obligatoires de la retraite,
- 5% pour les contrats qui garantissent un capital ou une rente ou des unités de compte, visant la motivation des salariés conformément aux décisions de l'entreprise, versés indépendamment du départ de l'adhérent à la retraite,
- 1 % pour les contrats qui garantissent un capital ou une rente en cas de décès.

La cotisation de l'employeur payée dans le cadre des contrats collectifs précités est exonérée de l'impôt sur le revenu et de la retenue à la source. (Note commune n° 22/2014)

Cas de non-respect de la période de l'épargne de 8 ans : Le rachat du contrat d'assurance ou du contrat d'assurance takaful par le souscripteur ou l'adhérent aux contrats individuels ou l'affilié aux contrats collectifs avant l'expiration de la période de huit (8) ans susvisée entraine le paiement de l'impôt sur le revenu non acquitté majoré des pénalités de retard.

Les pénalités de retard ne sont pas dues lorsque le souscripteur ou l'adhérent aux contrats individuels ou l'affilié aux contrats collectifs procède au rachat du contrat d'assurance ou du contrat d'assurance takaful suite à la survenance d'évènements imprévisibles tels que définis par la législation en vigueur[34] ou après l'expiration d'une période d'épargne minimale de 5 ans.

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

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.

Le rachat des contrats d'assurance-vie avant l'expiration de la période de 8 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. (Courrier DGELF n° 452 du 23 février 2016)

Date limite pour la déductibilité des primes d'assurance-vie de la base imposable pour les non-salariés : L'administration fiscale a admis que les primes d'assurance-vie payées au cours d'une année N+1 sont admises en déduction du résultat imposable de l'année précédente N, et ce, à condition que le paiement de ladite prime ait lieu avant la date limite de dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt dû au titre des résultats de l'année N. (Courrier DGELF n° 2681 du 3 novembre 2015)

Exemple d'illustration : Soit un salarié, marié et ayant deux enfants à charge qui a un revenu annuel global au cours de l'année 2023 après déduction des cotisations sociales obligatoires de 93 600 dinars et qu'il ne réalise aucune autre catégorie de revenus. Supposons que le concerné ait conclu au cours de l'année 2020 un contrat d'assurance-vie individuel comportant 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 payé dans le cadre dudit contrat au cours du mois de janvier 2023, un montant annuel égal à 45 000 dinars.

[34] Arrêté des ministres des finances, de la santé publique et des affaires sociales du 31 août 2002 portant fixation de la liste des événements imprévisibles.

Dans ce cas, les primes d'assurance-vie payées dans le cadre du contrat susvisé sont déductibles de l'assiette de la retenue à la source due au titre des traitements et salaires payés à partir du 1er janvier 2023 comme suit :

Revenu annuel brut après déduction des cotisations sociales obligatoires	93 600 dinars
Déduction au titre des frais professionnels de 10% (dans la limite de 2.000 dinars)	-2 000 dinars
Déduction au titre de la situation et charges de famille (300 D + 100 D + 100 D)	-500 dinars
Revenu imposable compte non tenu de la déduction	91 100 dinars
Primes d'assurance déductibles	-45 000 dinars
Revenu net imposable	46 100 dinars
Impôt dû compte tenu de la déduction/ 5 000 D x 0% +15 000 D x 26% + 10 000 D x 28% + 16 100 D x 32%	11 852 dinars
Minimum d'impôt dû	
Revenu imposable compte non tenu de la déduction	91 100 dinars
Impôt dû compte non tenu de la déduction 13 100 D + (91 100 D - 50 000 D) x 35%	27 485 dinars
Minimum d'impôt (45% de l'impôt dû compte non tenu de la déduction) : 27 485 D x 45%	12 368 dinars

Dans ce cas, et étant donné que le minimum d'impôt est supérieur à l'impôt sur le revenu déterminé après déduction des primes d'assurance-vie, ledit minimum d'impôt est exigible. Ainsi, la retenue à la source mensuelle au titre de l'impôt sur le revenu due par l'intéressé est égale 1.031 dinars (12.368 D / 12 mois)

Reprenons les mêmes données au titre de l'année 2025 suite à l'adoption du nouveau barème d'impôt sur le revenu :

Revenu imposable compte non tenu de la déduction	91 100 dinars
Primes d'assurance déductibles	-45 000 dinars
Revenu net imposable	46 100 dinars
Impôt dû compte tenu de la déduction/ 5 000 D x 0% +5 000 D x 15% + 10 000 D x 25% + 10 000 D x 30% + 10 000 x 33% + 6 100 D x 36%	11 746 dinars
Minimum d'impôt dû	
Revenu imposable compte non tenu de la déduction	91 100 dinars
Impôt dû compte non tenu de la déduction 13 150 D + 20 000 D x 38% + (91 100 D - 70 000 D) x 40%	29 190 dinars
Minimum d'impôt (45% de l'impôt dû compte non tenu de la déduction) : 29 190 D x 45%	13 136 dinars

Ainsi, la retenue à la source mensuelle au titre de l'impôt sur le revenu due par l'intéressé est égale 1.095 dinars (13 136 D / 12 mois)

Sous section 3. Comptes épargne en actions

Teneur de la mesure : Sous réserve du minimum d'impôt (45% de l'IR dû sans tenir compte des déductions conditionnées au minimum d'impôt), sont déductibles du revenu imposable dans la limite de 100 000 dinars par an, 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 (BTA) ou d'actions des sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) ou de parts des fonds commun de placement (FCP) 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.

Les employeurs et les établissements de sécurité sociale peuvent déduire les sommes déposées dans des comptes épargne en actions de l'assiette de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu dû pour les salariés et les pensionnés. (Courrier DGELF n° 1158 du 30 juillet 2012)

Condition : 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 60% 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 ; ou
- à l'acquisition d'actions ou de parts d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières utilisant leurs actifs dans les mêmes conditions précitées.

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.

Retrait des sommes : 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.

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, et ce dans la limite des sommes dépassant le capital initial ayant servi à la détermination de l'avantage fiscal. (Courrier DGELF n° 1245 du 23 juin 2015)

Considérant que la condition de blocage pour une période d'au moins 5 ans ne concerne que les montants déposés dans les comptes épargne en actions, sur la base desquels les avantages fiscaux sont accordés, et ne concerne pas les produits générés par ces comptes, le retrait des montants investis et de leurs produits :

- doit intervenir après compensation avec le montant de la moins-value enregistrée suite à la cession des titres ou à leur négociation en bourse.
- ne doit en aucun cas aboutir à la réduction du montant initial concerné par le blocage, sur la base duquel l'avantage fiscal a été accordé.(Courrier DGELF n° 1105 du 1er octobre 2025)

Toute opération de retrait effectuée avant l'expiration de la période susvisée entraine 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 3ème année qui suit celle du dépôt ou lorsque le retrait intervient suite à des évènements imprévisibles.[35]

[35] D'après l'arrêté conjoint du ministre des finances, du ministre de la santé publique et du ministre des affaires sociales du 31/08/2002, les évènements imprévisibles sont :

1) 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.
2) 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.

Dans ce cas, les délais de prescription commencent à courir à partir du 1er 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.

Dans ce cas, les délais de prescription commencent à courir à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle les sommes n'ont pas été utilisées aux fins pour lesquelles elles ont été déposées ou au cours de laquelle les conditions relatives à la gestion des comptes précités n'ont pas été respectées.

Date limite pour la déductibilité des sommes déposées dans un compte épargne en actions de la base imposable pour les non-salariés : L'administration fiscale a précisé que les montants déposés dans des comptes épargne en actions au cours de l'année N+1 avant la date limite de dépôt de la déclaration de l'IR exigible au titre des revenus de l'année N, sont déductibles de l'assiette des revenus soumis à l'IR au titre de l'année N, et ce, dans la limite de 100.000 dinars et sous réserve du minimum d'impôt fixé à 45% de l'impôt dû sur le revenu global compte non tenu de la déduction. (Courrier DGELF n° 702 du 13 septembre 2021)

Exemple d'illustration n° 1 : Supposons qu'une personne physique célibataire ait réalisé pendant l'année 2024 au titre de son activité non commerciale des recettes brutes de 180 000 dinars TTC, et ait déposé au cours de la même année dans un compte épargne en actions un montant de 115 000 dinars.

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

Revenu global net (180 000 dinars x 80%)	144 000
Déduction du montant déposé en CEA dans la limite de 100 000 dinars	-100 000
Revenu net imposable	44 000
Impôt sur le revenu dû selon l'ancien barème de l'impôt	11 180

2- Minimum d'impôt dû sur le revenu global net soit 144 000 dinars

Revenu global net (180 000 dinars x 80%)	144 000
Impôt sur le revenu dû selon l'ancien barème de l'impôt	46 000
Minimum d'impôt exigible (46 000 dinars x 45%)	20 700

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 20 700 dinars.

Exemple d'illustration n° 2 : Supposons le cas d'un salarié marié et ayant deux enfants à charge qui ait réalisé au titre de l'année 2023 un revenu imposable de 25 000 dinars et supposons qu'il ait déposé le 4 juin 2023 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 D + 100 D/enfant)	-500
Revenu global net imposable	22 500
Impôt dû (selon l'ancien barème) : +5 000 D x 0% + 15 000 D x 26% + 2 500 D x 28%	4 600

3) Décès du titulaire du compte.

2- La retenue à la source opérée pendant les cinq premiers mois de l'année 2023 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

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 D + 100 D/enfant)	-500
Déduction des montants déposés dans le compte épargne en actions	-12 000
Revenu global net imposable	10 500
Impôt dû (selon l'ancien barème) : 5 000 D x 0% + 5 500 D x 26%	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 2023 la retenue à la source mensuelle est calculée comme suit : (2 070 dinars - 1 917 dinars) / 7 = 22 dinars.

Ainsi la retenue à la source effectuée au titre de l'année 2003 est égale à : (383 dinars x 5) + (22 dinars x 7) = 2 070 dinars

Sous section 4. Comptes-épargne pour l'investissement

Teneur de la mesure : Sous réserve du minimum d'impôt (45% de l'IR dû sans tenir compte des déductions conditionnées au minimum d'impôt), les montants déposés par les personnes physiques dans des comptes-épargne pour l'investissement ouverts auprès de la Caisse d'Épargne Nationale de Tunisie ou auprès d'un établissement de crédit ayant la qualité de banque, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu au titre de l'année de dépôt dans la limite de 50 000 dinars par an.

Les montants déposés dans les comptes épargne pour l'investissement ainsi que les intérêts ou les bénéfices y afférents doivent être bloqués et ne peuvent être retirés que pour la réalisation de nouveaux projets individuels, par le titulaire du compte ou par ses enfants, éligibles aux avantages fiscaux prévus par la législation en vigueur ou pour la souscription au capital initial d'entreprises ouvrant droit à déduction des revenus ou bénéfices réinvestis conformément à la législation en vigueur relative à l'incitation à l'investissement. 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 réalisant des investissements dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable au sens de la législation et des réglementations en vigueur,
- 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,
- Startups labélisées.

Les montants déposés dans les comptes épargne pour l'investissement, y compris les intérêts ou les bénéfices 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 décomptée 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 ...).

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 employeurs et les établissements de sécurité sociale peuvent déduire les sommes déposées dans des comptes-épargne pour l'investissement de l'assiette de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu dû pour les salariés et les pensionnés. (Courrier DGELF n° 728 du 30 avril 2020)

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

Conversion des comptes épargne des personnes physiques en comptes épargne pour l'investissement : Les personnes physiques peuvent de convertir leurs comptes épargne, ouverts auprès d'un établissement de crédit ayant la qualité de banque ou auprès de la Caisse d'Épargne Nationale de Tunisie ou auprès d'un intermédiaire en bourse en un compte épargne pour l'investissement.

Les comptes épargne concernés par la conversion en compte épargne pour l'investissement sont (i) les comptes épargne logement, (ii) les comptes épargne-études et (iii) les comptes épargne en actions.

- **Au niveau des comptes convertis**

a. **Conséquences de la conversion au regard des comptes épargne étude et des comptes épargne logement** : La conversion des comptes épargne susvisés en un compte épargne pour l'investissement ne donne pas lieu à la remise en cause des avantages liés au compte initial. Pour la conversion d'un compte épargne logement en un compte épargne pour l'investissement, il est procédé au transfert du compte sans remise en cause de la rémunération servie au titre du compte épargne logement jusqu'à la date du transfert.

b. **Conséquences de la conversion au regard des comptes épargne en actions** : Dans le cas de la conversion d'un compte épargne en actions, l'organisme auprès duquel le compte épargne en actions est ouvert procède après cession des valeurs mobilières au transfert des produits de la cession au compte épargne pour l'investissement sans remise en cause de l'avantage fiscal rattaché à ces comptes ce qui implique la dispense pour le titulaire du compte, de produire une attestation de régularisation de la situation fiscale au titre des montants déposés dans le compte initial et ayant bénéficié de la déduction.

❖ **Au niveau du compte épargne pour l'investissement**

La conversion des comptes susvisés en un compte épargne pour l'investissement donne droit aux avantages liés audit compte, et ce, aussi bien au niveau des montants transférés qu'au niveau des intérêts y relatifs :

a. **Avantages liés aux montants transférés :** Le montant transféré d'un compte épargne-études, d'un compte épargne en actions ou d'un compte épargne logement à un compte épargne pour l'investissement est déductible de l'assiette imposable de l'année de la conversion, et ce, dans la limite de 50 000 dinars et sous réserve du minimum d'impôt. La déduction a lieu sur la base de l'attestation de dépôt délivrée par l'organisme auprès duquel a eu lieu la conversion.

   Etant précisé que pour le montant provenant d'un compte épargne en actions dont la période de l'épargne n'a pas expiré à la date de la conversion, la déduction est limitée aux produits générés par lesdits comptes soit, la plus-value, les dividendes et tout autre montant n'ayant pas bénéficié d'une déduction.

b. **Avantages liés aux intérêts** : Les intérêts générés par les montants transférés à un compte épargne pour l'investissement sont exonérés de l'impôt sur le revenu, et ce, dans la limite de 4 000 dinars annuellement.

❖ **Conditions requises pour le bénéfice des avantages fiscaux relatifs aux comptes épargne pour l'investissement**

Les montants transférés ainsi que les intérêts qui sont générés par lesdits montants doivent être utilisés avant le 31 décembre de l'année qui suit l'expiration de la période de l'épargne de 5 ans prévue par l'arrêté du ministre des finances. Cette période commence à courir à partir de l'année de la conversion. (Note commune n° 17/2009)

Section 6. Évaluations forfaitaires du revenu imposable

L'évaluation du revenu sur la base de l'accroissement du patrimoine et des éléments de train de vie constitue une présomption simple qui admet la preuve contraire tels un revenu provenant des activités antérieures, la vente d'un bien, un héritage ou une donation reçue. (Tribunal administratif, Affaire n° 311684 du 16 février 2015)

Sous section 1. Évaluation basée sur les éléments de train de vie

Sauf justification contraire et en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et les revenus qu'il déclare, le revenu global imposable ne peut être inférieur à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de train de vie des contribuables le barème suivant :

Éléments de train de vie	Revenu forfaitaire correspondant
I. Valeur locative de la résidence principale, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel	3 fois la valeur locative réelle
II. Valeur locative des résidences secondaires en Tunisie et hors de Tunisie	6 fois la valeur locative réelle
III. Employés de maisons, et autres employés à l'exclusion du premier employé : - pour chaque personne âgée de moins de 60ans	Salaire minimum garanti (SMIG) selon le régime 48 heures de l'année concernée ×12
IV. Voitures automobiles destinées au transport des personnes par cheval-vapeur de la puissance de la voiture : - - Lorsque celle-ci est égale à 4 CV - - Lorsque celle-ci est égale à 5 ou 6 CV - - Lorsque celle-ci est comprise entre 7 et 10 CV - - Lorsque celle-ci est comprise entre 11 et 15 CV - - Lorsque celle-ci est supérieure à 15 CV	 300 D 475 D 950 D 1 425 D 1 900 D
V. Yacht ou bateaux de plaisance jaugeant au moins 3 tonnes de jauge internationale. - - Pour chaque tonneau	 1 575 D
VI. Avion de tourisme : - Par cheval-vapeur de la puissance de l'avion	 950 D
VII. Voyage d'agrément et de tourisme à l'étranger	Le prix du titre de transport majoré du montant de l'allocation touristique utilisée.
VIII. Piscine	1 000 D

La disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et les revenus qu'il déclare est établie lorsque la somme forfaitaire, qui résulte de l'application des présentes dispositions, excède d'au moins 40%, pour l'année de l'imposition et l'année précédente, le montant du revenu net global déclaré.

Pour l'application des dispositions qui précèdent, la valeur locative réelle est déterminée soit au moyen des baux écrits ou des déclarations de locations verbales dûment enregistrées, soit par comparaison avec d'autres locaux dont le loyer aura été régulièrement constaté ou sera notoirement connu.

Les éléments, dont il est fait état pour la détermination de la base d'imposition d'un contribuable, comprennent ceux des personnes considérées comme étant à sa charge lorsque ces dernières ne déclarent pas de revenu propre.

Le revenu forfaitaire correspondant à la possession des éléments de train de vie est majoré :

- de 25% lorsque le contribuable dispose simultanément d'au moins trois éléments caractéristiques de train de vie,
- et de 40% lorsque le nombre de ces éléments est égal ou supérieur à quatre.

Les revenus expressément exonérés ainsi que ceux du conjoint sont, en cas d'imposition forfaitaire, déduits de la base imposable déterminée en application des dispositions qui précèdent.

La délamination forfaitaire du revenu ne nécessite pas la propriété du contribuable des éléments de train de vie, mais il suffit qu'ils soient à sa disposition. (Tribunal administratif, Affaire n° 314795 du 26 avril 2021)

Voitures automobiles inscrites au bilan : La comptabilisation des éléments de train de vie parmi les actifs d'une entreprise n'empêche pas de les prendre en compte pour l'évaluation forfaitaire du revenu lorsque ces actifs ne se rattachent pas directement ou indirectement à l'activité de l'entreprise. (Courrier DGELF n° 1189 du 7 août 2012)

Evaluation du revenu basée sur les éléments de train de vie : Les biens à usage purement personnel peuvent être pris en compte lors d'une évaluation forfaitaire du revenu sur la base des éléments de train de vie, même si lesdits biens sont enregistrés dans une comptabilité tenue selon le régime réel. (Courrier DGELF n° 920 du 26 juin 2012)

Exemple d'illustration : Soit un contribuable ayant déclaré au titre des années 2023 et 2022 un revenu net global, respectivement, de 70 000 dinars et 60 000 dinars.

Suite à une intervention des services de contrôle fiscal, il a été constaté que ce contribuable dispose :
- d'une résidence principale, avec piscine, dont la valeur locative réelle est estimée à 1 500 dinars par mois ;
- d'un employé de maison âgée de 45 ans ;
- d'une voiture automobile d'une puissance fiscale égale à 11 CV.

En outre, il a été constaté que ce contribuable a fait, en 2023, un voyage d'agrément à l'étranger dont le coût figurant sur le titre de transport s'est élevé à 800 dinars. Une allocation touristique de 1 200 dinars lui a été allouée. Dans ce cas, le revenu forfaitaire est déterminé comme suit :

Pour la résidence principale : (1 500 D x 12) x 3	54 000 D
Pour la piscine	1 000 D
Pour l'employé de maison : (1er employé exclu)	0 D
Pour la voiture automobile : 1 425 D x 11CV	15 675 D
Pour le voyage d'agrément *Titre de transport : 800 D *Allocation touristique : 1 200 D	2 000 D
Total	**72 675 D**
Majoration (4 éléments caractéristiques de train de vie)	40%
Revenu forfaitaire	**101 745 D**

Sachant que les revenus déclarés au titre de l'année 2023, année d'imposition, et l'année 2022 s'élèvent respectivement à 70 000 dinars et à 60 000 dinars, on constate que le revenu forfaitaire tel que déterminé en application du barème excède chacun des deux revenus déclarés de plus de 40% du fait que :
- En 2023 : (70 000 D) + (70 000 D x 40%) = 98 000 dinars
- En 2022 : (60 000 D) + (60 000 D x 40%) = 84 000 dinars

Dans ce cas, c'est le revenu forfaitaire tel que déterminé ci-dessus qui constitue la base imposable.

Reprenons l'exemple en supposant que le contribuable n'a pas fait de voyage à l'étranger. Dans ce cas, le revenu forfaitaire est déterminé comme suit :

Pour la résidence principale : (1 500 D x 12) x 3	54 000 D
Pour la piscine	1 000 D
Pour la voiture automobile : 1 425 D x 11CV	15 675 D
Total	**70 675 D**
Majoration (3 éléments caractéristiques de train de vie)	25%
Revenu forfaitaire	**88 344 D**

Dans ce cas, la méthode forfaitaire ne peut pas être retenue du fait que le revenu forfaitaire n'excède pas d'au moins 40% le montant du revenu net global déclaré de l'année précédente.

Sous section 2. Évaluation selon les dépenses personnelles, ostensibles et notoires et selon l'accroissement du patrimoine

L'évaluation forfaitaire selon les dépenses personnelles ostensibles et notoires ou selon l'accroissement du patrimoine est applicable à tout contribuable tant qu'il n'a pas justifié des origines de financement de ses dépenses ou de l'accroissement de sa fortune (من أين لك ذلك؟).

Les dépenses du contribuable (les emplois), y compris les acquisitions par les conjoints au foyer et les enfants à charge non financées par leurs ressources propres, qu'il faudra justifier le financement sont notamment :

- Les montants payés pour l'acquisition de biens immeubles ;
- Les montants payés pour l'acquisition de matériel de transport ;
- Les montants payés pour l'acquisition des titres de participation ;
- Les montants payés pour la libération des titres souscrits lors la création ou l'augmentation de capital des sociétés ;
- Les frais de subsistance (les dépenses nécessaires pour subvenir à ses besoins)
- Les prêts à autrui ainsi que les versements en compte courant associé,
- Les dépôts en banque, assurance, intermédiaire en bourse,
- Les dépenses ostensibles et notoires c'est-à-dire les dépenses connues généralement du public (achat de bijoux, de meubles de style, de fourrures, de tableaux, pratique du golfe, des sports d'hiver, de l'équitation, des séjours dans les stations balnéaires...).

Sont acceptées, pour la justification de ces dépenses ou de l'accroissement du patrimoine, les revenus imposables réalisés durant la période prescrite et ayant été déclarés et dont l'impôt a été payé avant le premier janvier de l'année au titre de laquelle est appliquée l'évaluation forfaitaire précitée et ce tant qu'il n'a pas été justifié de l'utilisation de ces revenus dans d'autres acquisitions.

Cette procédure est utilisée lorsque le montant de cette évaluation, augmenté des frais de subsistance et compte tenu du train de vie de l'intéressé dépasse son revenu déclaré lequel est déterminé selon le même procédé retenu en matière d'imposition forfaitaire en fonction des éléments de train de vie.

Ainsi, pour apprécier la concordance entre les dépenses de train de vie et d'accroissement de patrimoine effectuées par un contribuable et ses ressources durant la période contrôlée, on établit une balance de trésorerie présentant d'un côté les ressources et, de l'autre, les emplois. Si le solde est débiteur dans le cas où les emplois sont supérieurs aux ressources justifiées, cela constitue une présomption de revenus non déclarés.

Revenus non déclarés au titre des années prescrites : L'administration fiscale a précisé que dans le cas d'un contribuable qui n'a pas déposé ses déclarations sur le revenu relatives aux années prescrites, les dividendes encaissés pendant la période prescrite ne peuvent pas être admis pour la justification de l'accroissement de patrimoine. (Courrier DGI n°144 du 28 mars 2019)

Une interprétation abusive vu que les dividendes sont soumis à un régime d'imposition libératoire par voie de retenue à la source de 10% ; information disponible pour l'administration fiscale par recoupement informatique. La personne concernée pourra toujours déposer une déclaration rectificative et payer la pénalité administrative au taux de 1% des revenus et bénéfices exonérés de l'impôt sur le revenu ou soumis à une retenue à la source libératoire de l'impôt.

Cas des personnes physiques non résidentes : L'administration fiscale a précisé qu'une personne échappe à l'application des dispositions relatives à l'évaluation selon les dépenses personnelles, ostensibles et notoires et selon l'accroissement du patrimoine dans la mesure où il s'avère qu'elle est non-résidente en Tunisie au vu d'un certificat de résidence fiscale délivré par les autorités fiscales compétentes du pays étranger et que les fonds y investis proviennent de l'étranger. (Courrier DGELF n° 628 du 31 mars 2015)

Section 7. Taux et barème de l'impôt

Pour le calcul de l'impôt sur le revenu, réalisé à partir du 1er janvier 2025[36], il est fait application de la règle d'arrondissement des chiffres de manière à décompter la fraction du dinar comme un dinar entier (arrondi au dinar supérieur) conformément au barème suivant :

Tranches	Taux	Taux effectif à la limite supérieure
0,000 à 5.000 Dinars	0 %	0 %
5.000,001 à 10.000 Dinars	15%	7,50%
10.000,001 à 20.000 Dinars	25%	16,25%
20.000,001 à 30.000 Dinars	30%	20,83%
30.000,001 à 40.000 Dinars	33%	23,88%
40.000,001 à 50.000 Dinars	36%	26,30%
50.000,001 à 70.000 Dinars	38%	29,64%
Au-delà de 70.000 Dinars	40%	-

Pour un revenu imposable supérieur à 70 000 dinars, l'impôt sur le revenu est égal à 20 750 D + 40% de la tranche supérieure à 70 000 dinars.

Le revenu imposable est égal à la somme des 7 revenus catégoriels, après déduction des revenus provenant de l'activité, des revenus réinvestis et des déductions communes.

L'impôt sur le revenu ne constitue pas une charge déductible pour la détermination du revenu imposable.

Le barème de l'impôt sur le revenu susmentionné ne s'applique pas pour le calcul de l'impôt exigible au titre des revenus suivants :

- La plus-value provenant de la cession des immeubles et des droits sociaux dans les sociétés immobilières et la plus-value provenant de la cession des actions, des parts sociales, des parts des fonds prévus par la législation les régissant ou des droits y relatifs. En effet, la déclaration de ces revenus ainsi que le paiement de l'impôt dû à ce titre ont lieu par voie de déclarations et selon des taux et des délais spécifiques, et ce, lorsqu'il s'agit d'immeubles ou de titres non rattachés à un bilan,
- Les revenus réalisés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux soumis à l'impôt sur le revenu selon le tarif de l'impôt forfaitaire.
- Les bénéfices distribués (dividendes) soumis à la retenue à la source libératoire au taux de 10%.
- Les revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie soumis à la retenue à la source libératoire au taux de 25%, et ce, sous réserve des exonérations prévues par la législation fiscale en vigueur.
- Les traitements et salaires accordés aux cadres étrangers recrutés par les entreprises totalement exportatrices, soumis à une retenue à la source libératoire au taux de 20%.

[36] Le barème annuel d'impôt relatif aux revenus réalisés au cours de l'année 2024 et des années antérieures était fixé comme suit :

Tranches	Taux	Taux effectif à la limite supérieure
0,000 à 5.000 Dinars	0 %	0 %
5.000,001 à 20.000 Dinars	26%	19,50%
20.000,001 à 30.000 Dinars	28%	22,33%
30.000,001 à 50.000 Dinars	32%	26,20%
Au-delà de 50.000 Dinars	35%	-

Minimum d'impôt lié à l'activité : Pour les activités industrielles et commerciales (BIC) au régime réel et les activités non commerciales (BNC), l'impôt annuel calculé conformément au barème d'impôt ne peut être inférieur 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.

  L'impôt annuel exigible ne doit pas être inférieur, pour les personnes excédant une profession non commerciale (BNC) sous 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.

- 0,1% du chiffre d'affaires ou des recettes (TTC) dont les revenus en provenant bénéficient d'une déduction de deux tiers des revenus avec un minimum égal à 200 dinars exigible même en cas de non-réalisation de chiffre d'affaires ;

- 0,1% du chiffre d'affaires (TTC) 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 (TTC) 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.

Le minimum d'impôt ne s'applique pas aux entreprises nouvelles (BIC ou BNC) 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 s'applique aux entreprises en cessation d'activité et qui n'ont pas déposé la déclaration de cessation.

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

Le minimum d'impôt dû sur le chiffre d'affaires ne s'applique pas aux entreprises exonérées d'impôt ou 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.

Minimum d'impôt lié aux avantages fiscaux : Le minimum d'impôt calculé sur la base sur chiffre d'affaires n'a rien avoir avec le minimum d'impôt exigible en matière de déduction des bénéfices et revenus réinvestis. Le maximum entre les deux minimums d'impôt sera retenu.

Minimum d'impôt pour les sociétés de personnes et assimilées : 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 par les associés chacun dans la limite de sa part ou ses droits dans la société.

La société de personnes et assimilée exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une activité non commerciale, n'est pas redevable du minimum d'impôt lors du dépôt de la déclaration annuelle d'avance d'impôt. Toutefois, l'associé personne physique devra tenir compte de sa quote-part dans le chiffre d'affaires réalisé par la société de personnes et assimilée pour le calcul du minimum d'impôt.

Liquidation de l'impôt : La liquidation de l'impôt nécessite le calcul de l'impôt sur le revenu dû, puis procéder à la déduction des excédents, avances et acomptes. En cas de crédit d'impôt (trop perçu), il demeure indéfiniment reportable sur les acomptes provisionnels (activités BIC et BNC) et les déclarations annuelles d'impôt sur le revenu des années ultérieures.

Somme des revenus catégoriels	
1) Bénéfices industriels et commerciaux (BIC)	
2) Bénéfices des professions non commerciales (BNC)	
3) Bénéfices de l'exploitation agricole et de pêche (BAP)	
4) Revenus fonciers (RF)	
5) Traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères	
6) Revenus de valeurs mobilières et de capitaux mobiliers	
7) Autres revenus	
Total des revenus catégoriels	∑
Déductions communes	(-)
Revenus déduits	(-)
Revenu imposable	

Impôt sur le revenu selon le barème d'impôt	
Minimum d'impôt sur le chiffre d'affaires (y compris la quote-part dans le chiffre d'affaires des sociétés de personnes et assimilées)	
Minimum d'impôt en cas de revenus réinvestis (45% de l'impôt sur le revenu sans tenir compte des déductions soumises au minimum d'impôt)	
Impôt sur le revenu dû	**(Max)**

Impôt sur le revenu dû	(+)
Imputation des excédents, avances et acomptes	(-)
Excédent d'impôt dégagé sur la déclaration de l'année précédente	
Acomptes provisionnels effectivement payés	
Retenues à la source supportées au cours de l'année	
Avance de 10% sur les produits importés	
Part dans l'avance exigible sur les sociétés de personnes et assimilées	
Avance de 1% exigible sur les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie BNC au titre de leurs achats à l'exploitation auprès des entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant l'activité de commerce de gros	
Avance de 5% exigible au titre des achats nécessaires à l'exploitation auprès des fabricants, des embouteilleurs et des conditionneurs de vins, de bières et de boissons alcoolisées	
Retenue à la source au titre des parts des actions (dividendes) qui ne dépasse pas 10 000 dinars annuellement	
Autres montants déductibles	
Montants restitués	
Reste à payer ou trop perçu	

Le trop perçu dégagé lors de la liquidation d'impôt dans la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu – dites « Déclaration Unique sur le Revenu » (DUR) – ne peut être utilisé pour réduire l'impôt à payer dans le cadre des autres déclarations d'impôt sur les opérations de plus-values de cession d'immeubles ou de titres non rattachés au bilan.

Délais de dépôt de la déclaration annuelle des revenus :

Catégorie de revenu	Délais
1. Les personnes qui réalisent les revenus suivants : - Revenus de capitaux mobiliers - Revenus de valeurs mobilières - Revenus fonciers - Revenus de source étrangère autres que les salaires, pensions et rentes viagères	Jusqu'au 25 février
2. Les commerçants	Jusqu'au 25 avril
3. Les personnes qui réalisent les revenus suivants : - Industriels, - Prestataires de services, - Professions non commerciales	Jusqu'au 25 mai
4. Les personnes qui exercent plusieurs activités ou qui réalisent plus qu'une catégorie de revenus (si l'une des activités relève du commerce, de l'industrie, des prestations de service et des bénéfices des professions non commerciales).	Jusqu'au 25 mai
5. Bénéfices provenant d'une activité artisanale	Jusqu'au 25 juillet
6. Les personnes qui réalisent à côté des revenus provenant de l'exercice d'une activité artisanale le ou les revenus suivants : - Revenus de capitaux mobiliers, - Revenus de valeurs mobilières, - Revenus fonciers, - Revenus de source étrangère autres que les salaires, pensions et rentes viagères.	Jusqu'au 25 juillet
7. Les exploitations agricoles ou de pêche	Jusqu'au 25 août
8. Les personnes qui réalisent en sus des bénéfices agricoles ou de pêche le ou les revenus suivants : - Revenus de capitaux mobiliers, - Revenus de valeurs mobilières, - Revenus fonciers, - Revenus de source étrangère autres que les salaires, pensions et rentes viagères, - Bénéfices provenant de l'exercice d'une activité artisanale.	Jusqu'au 25 août
9. Traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source tunisienne et étrangère.	Jusqu'au 5 décembre
10. Les personnes qui réalisent en sus des traitements, salaires, pensions et rentes viagères le ou les revenus suivants : - Revenus de capitaux mobiliers, - Revenus de valeurs mobilières, - Revenus fonciers, - Revenus de source étrangère, - Bénéfices des exploitations agricoles ou de pêche.	Jusqu'au 5 décembre

S'il résulte de la liquidation de l'impôt un complément dû au profit du Trésor, il est acquitté au comptant. Toutefois, les personnes physiques ont la possibilité d'acquitter d'impôt, moitié lors du dépôt de la déclaration et moitié avant la fin du quatrième mois qui suit la date limite du dépôt de la déclaration. Ce fractionnement n'est accordé que si la déclaration est déposée dans les délais légaux.

Chapitre 2. Impôt sur la plus-value de cession d'actif non rattaché au bilan

Le présent chapitre traite de l'imposition des opérations de cession des titres et des immeubles non rattachés au bilan, et des droits y relatifs réalisées par les personnes physiques résidentes ou non résidentes. Lesdites opérations doivent être déclarées à la recette des finances en même en cas de réalisation d'une moins-value de cession.

L'imposition des plus-values de cession s'effectue dans le cadre d'un formulaire spécifique, et ce nonobstant le régime d'imposition des autres catégories de revenus soumis à l'impôt selon le barème d'impôt.

Toutefois, les plus values de cession de source étrangère réalisées par les personnes physiques résidentes et n'ayant pas supporté à l'impôt à l'étranger sont imposables en Tunisie selon le barème annuel d'impôt dans la catégorie « Autres revenus ». (Courrier DGELF n° 1804 du 29 juillet 2005)

Section 1. Impôt sur la plus-value de cession de titres

Modalité de calcul de la plus-value : La plus-value de cession des actions et des parts sociales et des parts des fonds est égale à la différence entre (a) le prix de cession ou de rétrocession des titres ou des droits y relatifs d'une part, et (b) leur valeur de souscription ou d'acquisition d'autre part et provenant des opérations de cession ou de rétrocession réalisées au cours de l'année précédant celle de l'imposition après déduction de la moins-value résultant des opérations susvisées (en sus de la déduction de tous les frais engagés à l'occasion de l'opération de cession ou d'acquisition y compris le cas échéant, la prime d'émission uniquement).

Prix de cession : Le prix de cession ou de rétrocession désigne :

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

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

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

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

En ce qui concerne la cession d'actions acquises par voie de succession ou de donation ou acquises gratuitement, le coût d'acquisition unitaire est constitué :

- Par la valeur réelle des actions à la date du décès ou de donation majorée des frais engagés et dûment justifiés et notamment les droits d'enregistrement, le cas échéant divisée par le nombre d'actions, et ce, pour les actions acquises par voie de succession ou de donation,
- Par le quotient de la valeur d'acquisition des actions par le nombre total des actions y compris celles acquises gratuitement, et ce, pour les actions acquises gratuitement.

Notion de cession : L'opération de cession est concrétisée le plus souvent par la vente. Toutefois, il peut s'agir de tout évènement produisant les effets juridiques de celle-ci, tels que l'apport en société, l'échange ou la donation.

La plus-value réalisée dans le cadre d'une donation d'actions et de parts sociales entre ascendants et descendants et entre époux ne bénéficie d'aucun régime préférentiel ni d'une exonération spéciale et, par conséquent, ladite plus-value demeure soumise à la législation fiscale en vigueur. (Courrier DGELF n° 1186 du 27 avril 2018)

Taux d'imposition : Les plus-values nettes de cession des titres réalisées au cours de l'année, après déduction des moins-values de cession de titres imposables, sont soumises à l'impôt sur le revenu au taux de :

- 10% de son montant pour les actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis lorsque leur cession ou rétrocession a lieu après l'expiration de l'année suivant celle de la souscription ou de l'acquisition ainsi que pour les autres actions, les parts sociales, les parts des fonds et les droits y relatifs lorsque leur cession ou rétrocession a lieu après l'expiration de l'année suivant celle de la souscription ou de l'acquisition.
- 15% de son montant pour les actions non cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis, les parts sociales, les parts des fonds et les droits y relatifs lorsque leur cession ou rétrocession a lieu avant l'expiration de l'année suivant celle de la souscription ou de l'acquisition.

Plus value sur cession de titres	Cession a lieu **avant** l'expiration de l'année suivant celle de l'acquisition	Cession a lieu **après** l'expiration de l'année suivant celle de l'acquisition
Actions cotées à la Bourse	Taux 10%	Exonérée
Autres titres	Taux 15%	Taux 10%

Il reste entendu que la moins-value provenant de la cession des titres non rattachés à un bilan est déductible pour la détermination de ladite plus-value imposable selon la période de détention :

- La moins-value provenant des opérations de cession ou de rétrocession des titres qui ont lieu après l'expiration de l'année suivant celle de la souscription ou de l'acquisition, est déductible de la plus-value soumise à l'impôt sur le revenu au taux de 10%,
- La moins-value provenant des opérations de cession ou de rétrocession des titres qui ont lieu avant l'expiration de l'année suivant celle de la souscription ou de l'acquisition, est déductible de la plus-value soumise à l'impôt sur le revenu au taux de 15%. (Note commune n° 03/2023)

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

Cas des opérations de cession comportant un complément de prix : La plus-value provenant de la cession par les personnes physiques résidentes en Tunisie d'actions et de parts sociales ainsi que la plus-value de cession des parts des fonds prévus par la législation les régissant, est soumise à l'impôt sur le revenu et ce, par voie d'une déclaration à déposer au plus tard le 25 février de l'année qui suit l'année de la cession

La déclaration fiscale déposée au titre d'une année donnée concerne les opérations de cession réalisées au cours de l'année précédente, nonobstant la date et la manière de paiement.

Sur cette base, la plus-value réalisée à partir d'une opération de cession des titres intervenue au mois de décembre N doit être déclarée au plus tard le 25 février N+1. Dans la mesure où le contrat de cession des titres comporte une partie fixe déterminée d'avance, ayant fait l'objet d'une déclaration de l'impôt exigible à ce titre, et une partie complémentaire déterminée et payée ultérieurement selon les accords contractuels des parties, ce complément étant rattaché à l'opération de cession de décembre N, devra faire l'objet d'une déclaration rectificative à cet effet. (Courrier DGELF n° 1537 du mois de juin 2018)

Tout versement complémentaire au profit du cédant est, aussi, soumis à l'impôt sur la plus-value mobilière, abstraction faite de la prescription. Le cédant est tenu, dans ce cas, de déposer une déclaration rectificative majorée des pénalités de retard liquidées à compter du premier jour suivant la date limite fixée pour le dépôt de la déclaration de la plus-value mobilière de l'année de cession. (Courrier DGELF n° 73 du 22 mai 2010)

Cas des non-résidents : Sous réserves des dispositions plus favorables prévues par les conventions de non double imposition et des exonérations prévues par le droit commun, les personnes physiques non résidentes disposent d'un régime d'imposition plus favorable consistant à l'application d'une retenue à la source libératoire au taux de 10% due sur la plus-value réalisée de la cession ou de la rétrocession des titres et des droits y relatifs avec un plafond de 2,5% du prix de cession ou de rétrocession.

Pour la détermination de la plus-value soumise à la retenue à source, les frais engagés lors de l'acquisition des titres y compris la prime d'émission le cas échéant sont, sur justifications, ajoutés au prix d'acquisition et les frais engagés lors de la cession et justifiés sont déduits du prix de cession.

Les personnes concernées ont toujours la possibilité d'opter pour le dépôt de la déclaration de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value susvisée. Dans ce cas, la retenue à la source opérée est déductible de l'impôt liquidé sur la plus-value au taux de 10% pour les personnes physiques. L'excédent d'impôt peut faire l'objet de restitution. (Note commune n° 05/2012)

La liste des conventions octroyant à la Tunisie le droit d'imposition des plus-values provenant de la cession de titres réalisées par des non-résidents est présentée dans la Note commune n° 02/2015.

Cas de cession entre non-résidents : Etant précisé que pour les cas de cession entre des non-résidents, la distribution de dividendes au nouvel acquéreur est subordonnée à la justification du paiement de l'impôt sur la plus-value par le cédant ou de son non exigibilité.

Revenus exonérés : Ne sont pas soumis à l'impôt, les plus-values de cession des titres et des droits y relatifs ci-après citées :

1) **Les titres relatifs aux participations dans les Startups labélisées.**
2) **Les parts sociales dans le capital des sociétés communautaires durant une période de dix ans.**
3) **Les actions dans le cadre d'une opération d'introduction à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis (BVMT).**
4) **Les actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis (BVMT) lorsque leur cession ou rétrocession a lieu après l'expiration de l'année suivant celle de leur souscription ou de leur acquisition.**

   La période de détention exigée pour le bénéfice de l'exonération de la plus-value provenant de la cession d'actions acquises avant l'introduction de la société en bourse est décomptée à partir de la date de ladite introduction. (Courrier DGELF n° 190 du 5 février 2014)
5) **Les actions des sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) et les parts des fonds commun de placement en valeurs mobilières (FCPVM).**
6) **Les 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.**
7) **Les actions et les parts sociales par les sociétés d'investissement à capital risque pour le compte des personnes physiques et des parts des fonds communs de placement à risque souscrites ou acquises dans le cadre des opérations de réinvestissement qui ouvrent droit aux avantages fiscaux, totalement ou dans la limite de 50%**, selon le cas :

   - Les actions et les parts sociales cédées ou rétrocédées pour le compte des tiers personnes physiques, par les SICAR souscrites ou acquises dans les entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement, **sur la base des montants effectivement employés**, ainsi que les parts des FCPR souscrites dans le même cadre lorsque la cession ou la rétrocession a lieu après l'expiration de la 5ème année suivant celle de la souscription aux actions, aux parts sociales ou aux parts ou de leur acquisition, et ce, dans la limite de 50% de la plus-value réalisée ;
   - Les actions et les parts sociales cédées ou rétrocédées pour le compte des tiers personnes physiques, par les SICAR souscrites ou dans les entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement, **sur la base d'un engagement d'emploi des sommes**, et les parts des FCPR souscrites dans le même cadre, et ce, pour le montant total de la plus-value réalisée ;

8) **Les actions et les parts sociales objet d'apport au capital de la société mère ou de la société holding sous réserve de l'engagement de la société mère ou de la société holding d'introduire ses actions à la bourse des valeurs mobilières de Tunis dans un délai ne dépassant pas la fin des deux années suivant celle de l'exonération**.

Ce délai est prorogé d'une seule année par arrêté du ministre des finances sur la base d'un rapport motivé du conseil du marché financier.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au dépôt, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt relative à l'année de l'exonération, de l'engagement précité visé par le conseil du marché financier.

L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value ayant bénéficié de l'exonération sera dû, majoré des pénalités de retard, et ce, en cas de non dépôt par les bénéficiaires de l'exonération auprès du centre ou du bureau de contrôle des impôts compétent, d'une attestation prouvant l'introduction de la société mère ou de la société holding ayant bénéficié de l'apport à la bourse des valeurs mobilières de Tunis dans un délai ne dépassant pas la fin du 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.

Limitation de l'avantage aux opérations d'apport engendrant la détention d'une filiale au sens de l'article 461 du CSC : L'administration fiscale a précisé que l'exonération 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. (Note commune n° 37/2007)

Exclusion des opérations de cession de titres suivies d'une conversion de la créance en capital de l'avantage : Le régime de l'exonération de la plus-value ne bénéficie qu'aux apports de titres à la société holding ou mère qui s'engage à s'introduire en bourse et non aux opérations de vente de titres à la société holding ou mère, et ce même si le montant de la transaction sera inscrit en comptes courants des associés suivies 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. (Courrier DGELF n° 1462 du 29 octobre 2007)

Délais de déclaration : Les opérations de cession de titres réalisées au cours de l'année par les personnes physiques résidentes ou non résidentes, indépendamment du résultat de la cession (+/- value), doivent être déclarées à la recette des finances selon un formulaire spécifique au plus tard le 25 février de l'année qui suit l'année de la cession ou de la rétrocession.

Régime fiscal de la moins-value sur cession de titres cotés en bourse et rattachés à un bilan :
La moins-value sur cession de titres cotés en bourse et rattachés au bilan est prise en compte pour le calcul du résultat imposable de l'année de cession, nonobstant le régime fiscal de la plus-value qui aurait pu résulter de la cession des mêmes titres. (Courrier DGELF n° 220 du 16 février 2012)

Exemple d'illustration (actions gratuites) : Soit une personne qui détient une participation de 20% au capital d'une société depuis la création en 2015 ; soit 12 000 actions d'une valeur nominale de 10 D.

Au cours de l'année 2022, l'assemblée générale extraordinaire a décidé d'augmenter le capital de la société par l'incorporation des réserves et l'attribution d'actions gratuites à raison d'une action nouvelle pour quatre actions anciennes.

Dans ce cas le nombre des actions de la personne concernée passe à 15 000 actions (12 000 A + 12 000 A / 4) et la valeur moyenne d'acquisition de l'action est déterminée comme suit : 120 000 D / 15 000 A = 8 D l'une au lieu de 10 D.

En 2023, la personne a souhaité se désengager de la société et a mandaté un expert comptable qui a évalué à la société anonyme à 1 125 000 D ; soit un prix unitaire de 15 D.

À ce titre, la société anonyme a procédé au rachat de ses propres actions pour annulation, et ce par voie de réduction de capital.

Désignation	Nombre d'actions	Cout d'acquisition	Prix de cession	Plus-value	Taux d'impôt	Impôt
Lot 1 (2015)	12 000 À	96 000 D	180 000 D	84 000 D	10%	8 400 D
Lot 2 (2022)	3 000 À	24 000 D	45 000 D	21 000 D	15%	3 150 D
Total	**15 000 À**	**120 000 D**	**225 000 D**	**105 000 D**		**11 550 D**

Exemple d'illustration (cas d'un non résident) : Soit une société de leasing cotée à la bourse des valeurs mobilières de Tunis qui procède le 7 septembre 2022 à une augmentation de capital à raison d'une action nouvelle pour deux actions anciennes. Le prix d'émission fixé est de 8 D dont 3 D représentent la prime d'émission.

Le titre a détaché un droit préférentiel de souscription qui a été coté à la bourse des valeurs mobilières de Tunis le 9 septembre 2022 à 1 DT.

À la même date, un investisseur personne physique résidente au Royaume d'Arabie Saoudite, a souscrit à l'augmentation de capital de ladite société pour 500.000 actions nouvelles.

Ainsi, il a acheté le 9 septembre 2022, 1.000.000 droits de souscription à 1.000.000 D (1D×1.000.000).

Les frais prélevés par la Bourse des valeurs mobilières de Tunis et par l'intermédiaire en bourse chargé de la transaction, s'élèvent à 1% du montant de l'acquisition soit : 1% × 1.000.000 D = 10.000 D

Le coût des droits de souscription s'élève alors à 1.000.000 D + 10.000 D = 1.010.000 D

Dans ce cas, le prix de revient suite à la souscription de l'investisseur dans 500.000 actions nouvelles s'élève à 5.010.000 D, (8 D × 500.000 actions + 1.010.000 D).

L'investisseur a décidé en date du 20 juin 2023, de céder la totalité de ses actions, le cours de la bourse s'élève à cette date à 15 D.

Dans ce cas, la retenue à la source due au titre de la plus-value réalisée est calculée comme suit :

- Le produit de cession brut : 15 D × 500.000 = 7.500.000 D
- Les frais prélevés par la Bourse de Tunis et par l'intermédiaire en bourse chargé de la transaction : 1% de la valeur de la cession : 1% × 7.500.000 D = 75.000 D
- Le produit net de la cession : 7.500.000 D – 75.000 D = 7.425.000 D
- La plus-value réalisée : 7.425.000 D – 5.010.000 D = 2.415.000 D
- La retenue à la source due : 2.415.000 D × 10% = 241.500 D
- Plafond de retenue à la source : 7.500.000 D × 2.5% = 187.500 D

Dans ce cas, la retenue à la source due est de : 187.500 D au lieu de 241.500 D.

Section 2. Impôt sur la plus-value de cession d'immeubles

Opérations imposables : La plus-value réalisée de la cession de propriétés non rattachées à un bilan et des droits y rattachés (l'usufruit, la nue-propriété et la servitude) des :

- **Droits sociaux dans les sociétés immobilières** : soit les droits sociaux appartenant aux membres des sociétés civiles immobilières dont l'activité consiste essentiellement en la gestion des biens sociaux des membres dont les droits sont représentés par des immeubles ou parties d'immeubles, ce qui exclut la plus-value provenant de la cession des actions ou des parts sociales des sociétés par actions et des sociétés à responsabilité limitée ayant un objet immobilier (Note commune n° 23/2014),
- **Immeubles bâtis ou partie d'immeuble bâtis**, quel qu'en soit l'usage,
- **Terrains**, quelle que soit la vocation (y compris à vocation agricole),

La plus-value provenant de la cession d'immeubles rattachés à l'actif professionnel d'une personne physique soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime réel doit être déclarée comme revenus exceptionnels soumis à l'impôt sur le revenu, calculée sur la base de la différence entre le prix réel de cession et la valeur comptable nette. (Courrier DGI n° 150 du 29 avril 2014)

Opérations exonérées : L'impôt sur le revenu n'est pas dû sur la plus-value provenant des opérations de cession :

- au conjoint, ascendants, ou descendants, ou
- de terrains situés à l'intérieur des périmètres de réserves foncières créées conformément aux dispositions des articles 40 et 41 du code de l'aménagement du territoire et d'urbanisme au bénéficiaire du droit de propriété d'achat (l'État, les collectivités locales, les agences foncières et l'agence de réhabilitation et de la rénovation urbaine), ou
- dans le cadre d'une expropriation pour cause d'utilité publique, ou
- dans le cadre du programme spécifique pour le logement social, ou
- d'un seul local à usage d'habitation dans la limite d'une superficie globale ne dépassant pas 1 000 m2 y compris les dépendances bâties et non bâties, et ce, pour la première opération de cession, effectuée à partir du 1er janvier 2005, à condition que le prix de cession déclaré ou celui révisé suite aux opérations de vérifications fiscales soit inférieur à 500 000 dinars.

Le plafond de 500 000 dinars fixé pour l'exonération de la plus-value de cession d'un immeuble d'habitation s'applique de façon globale pour l'ensemble des héritiers pour les biens immeubles hérités.

L'administration fiscale a précisé que pour la première opération de cession d'un seul local à usage d'habitation, l'exonération de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière s'applique comme suit : (Note commune n° 13/2023)

- Si le prix de cession déclaré ou celui révisé suite à une opération de vérification fiscale est inférieur à 500 000 dinars : L'exonération est octroyée dans limite d'une superficie globale ne dépassant pas 1.000 m² y compris les dépendances bâties et non bâties. L'exonération couvre tout local à usage d'habitation objet de cession, qu'il soit l'habitation principale ou secondaire et nonobstant son affectation par l'acquéreur, soit même s'il a été affecté par le concerné pour l'exercice d'une activité professionnelle (non inscrit au bilan).
- Si le prix de cession déclaré ou celui révisé suite à une opération de vérification fiscale est égal ou supérieur à 500 000 dinars : Ladite opération de cession n'ouvre droit à aucune exonération. Toute la plus-value réalisée demeure ainsi soumise à l'impôt sur le revenu conformément à la législation fiscale en vigueur, et ce, nonobstant la superficie du local objet de cession.

La donation d'un immeuble est assimilée à une opération de mutation dès lors qu'elle aboutit au transfert de la propriété de l'immeuble à une autre personne. Sur cette base, l'administration fiscale a précisé pour le cas précis que la plus-value réalisée d'une opération de cession d'une maison au profit d'une société immobilière est soumise à l'IR et à la retenue à la source au titre de la plus-value immobilière, dès lors que ladite cession est intervenue suite à une première opération de donation d'un immeuble à usage d'habitation ayant bénéficié de l'exonération. (Courrier DGELF n° 2708 du 24 septembre 2018)

Modalité de calcul de la plus-value : La plus-value imposable est égale à la différence entre :

- D'une part, le prix de cession déclaré des biens et droits susvisés ou celui révisé suite aux opérations de vérifications fiscales selon les procédures applicables en matière de droits d'enregistrement, et
- D'autre part, le prix de revient d'acquisition, de donation, d'échange, de construction y compris la valeur des terrains ou celui porter sur la déclaration de succession pour les biens hérités, ou celui révisé suite aux opérations de vérifications fiscales majoré des montants justifiés des impenses et de 10% par année de détention.

Date de transfert de la propriété d'un bien immobilier : Ledit impôt devient exigible au moment du transfert de la propriété à l'acquéreur, matérialisé par l'acceptation des deux parties au contrat de vente et leur accord sur le bien objet de la cession et sur son prix.

Sur cette base, l'administration fiscale a précisé qu'un contrat de cession d'un bien immeuble signé par les héritiers vendeurs en décembre N et ensuite signé par l'acquéreur en janvier N+1 entraine l'exigibilité de l'IR au titre de la plus-value immobilière dès lors que le transfert de propriété coïncide avec la date de signature de l'acquéreur c'est-à-dire janvier N. (Courrier DGELF n° 1065 du 1er avril 2016)

La plus-value résultant d'une opération d'expropriation d'un terrain objet de recours en justice est prise en compte pour la détermination du résultat imposable de l'année au cours de laquelle le jugement passe en la force de la chose jugée. (Courrier DGELF n° 2207 du 26 juillet 2016)

Modalités de détermination du prix de revient : Le prix de revient comprend les montants justifiés des dépenses engagées par le cédant soit dans le cadre de l'opération d'acquisition ou d'échange (honoraires, commissions, droits d'enregistrement...), soit dans le cadre des opérations de construction, d'aménagement, de modernisation ou d'extension de l'immeuble objet de la cession et d'une manière générale, les dépenses engagées par tous les travaux qui ont pour effet d'augmenter la valeur de l'immeuble.

Pour être admises en déduction, ces dépenses doivent être justifiées par les pièces probantes et notamment par des factures ou tout document en tenant lieu.

En absence de pièces justificatives de ces dépenses, un rapport d'un expert auprès des tribunaux, à la date de l'achèvement des travaux, peut être admis comme justificatif de ces dépenses. (Note commune n° 23/2014)

Pour les opérations de cession de biens acquis par donation entre ascendants et descendants ou entre époux : Le prix de revient est constitué par leur valeur à la date de leur possession par le 1er donateur. La durée de détention est calculée, aussi, à partir de la date de possession par le 1er donateur.

Pour les opérations de cession des biens hérités : Le prix de revient est constitué par la valeur déclarée dans les déclarations déposées au titre des mutations par décès (déclaration de succession), à défaut de dépôt de la déclaration au titre des mutations par décès, la plus-value est constituée, du prix de cession.

Pour les opérations de cession de l'usufruit et de la nue-propriété : le prix de revient est constitué par une quote-part de la valeur de la propriété déterminée conformément au tableau suivant :

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue-propriété
Moins de 20 ans révolus	7/10	3/10
Moins de 30 ans révolus	6/10	4/10
Moins de 40 ans révolus	5/10	5/10
Moins de 50 ans révolus	4/10	6/10
Moins de 60 ans révolus	3/10	7/10
Moins de 70 ans révolus	2/10	8/10
Plus de 70 ans révolus	1/10	9/10

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

La majoration en question s'applique à la valeur de l'acquisition, des constructions ou de l'échange ainsi qu'aux dépenses qui ont augmenté la valeur de l'immeuble objet de la cession, ce qui exclut les frais de réparation et d'entretien, lesquels frais ne sont pris en considération ni au niveau de la détermination du prix de revient ni au niveau du prix de son actualisation.

Pour le calcul de la période de détention, il y a lieu de prendre en compte 360 jours pour l'année et 30 jours pour le mois.

Taux d'imposition : La plus-value de cession immobilière est soumise à un impôt au taux de :

- 15% lorsque la cession intervient au cours de la période de cinq ans à compter de la date de possession,
- 10% lorsque la cession intervient après cinq ans à compter de la date de possession,
- 10% en cas de cession de biens hérités, quelle que soit la période de détention.

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

Cas de cession d'une partie d'immeuble : Dans le cas où la cession porte sur une partie de l'immeuble seulement, le coût de revient est déterminé comme suit :

$$\frac{\text{Coût de revient de l'immeuble (y compris la valeur du terrain) x Surface de la partie de l'immeuble objet de la cession}}{\text{Surface globale de l'immeuble}}$$

Au cas où il s'avère que les opérations de construction et de cession relèvent de la définition des activités commerciales au sens des dispositions du code de commerce, les revenus en provenant sont réputés bénéfices industriels et commerciaux et, par là même, soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime réel. (Courrier DGELF n° 1232 du 17 août 2010)

La retenue à la source : L'impôt au titre de la plus-value immobilière fait l'objet d'une retenue à la source au taux de 2,5% du prix de cession déclaré dans l'acte, et ce, pour les cessions faites au profit de l'État, des collectivités locales, des personnes morales, des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel et des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales.

L'excédent de la retenue ne peut être déduit de l'impôt dû sur le revenu global réalisé par l'intéressé étant donné que la plus-value immobilière ne constitue pas l'un des éléments du revenu global.

La non-retenue pour les opérations exonérées de l'impôt sur la plus-value immobilière est subordonnée à la présentation d'une attestation délivrée à cet effet, par les services de contrôle compétents.

Délai de dépôt de la déclaration : La déclaration de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière est déposée, au plus tard, à la fin du troisième mois qui suit celui de la réalisation effective de la cession. La retenue à la source opérée ou l'avance au taux de 2,5% constatée d'office par les services du contrôle est déductible de l'impôt dû, et en cas d'excédent, il est restituable sur demande.

L'avance en cas de défaut de déclaration : Les services de contrôle fiscal peuvent, à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date de mise en demeure, constater d'office une avance au taux de 2,5% du prix de cession déclaré dans l'acte dans le cas où le cédant n'a pas déposé la déclaration de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière provenant de la cession des immeubles, dans les délais légaux.

Cette avance n'est pas due dans le cas où l'opération de cession est concernée par la retenue à la source, et dans le cas où l'opération de cession porte sur des terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole non acquises par voir d'échange.

Régime particulier des terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole : L'impôt sur le revenu dû au titre de la plus-value immobilière s'applique sur la plus-value provenant des opérations de cession de lots ou parties de lots dont l'origine de propriété provient de la cession des terres domaniales à vocation agricole et qui ont perdu cette vocation à l'exception des opérations de cession desdits lots ou parties de lots par voie d'échange, qui restent soumises à l'impôt au titre de la plus-value immobilière prévu pour les terrains tel qu'indiqué ci-dessus.

Afin de permettre aux attributaires de terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole l'obtention de la main-levée avant la date de la cession définitive de ces terres, la plus-value est déterminée sur la base de la valeur desdits biens fixée par un expert du domaine de l'État.

La plus-value de cession de lots ou parties de lots dont l'origine de propriété provient de la cession, autre que par voie d'échange, de terres domaniales à vocation agricole et qui ont perdu cette vocation est soumise au taux de :

- 25% lorsque la vente est faite au profit :
    - des agences foncières, touristique, industrielle et de l'habitat,
    - la société nationale immobilière de Tunisie,
    - de la société de promotion des logements sociaux,
    - des personnes qui s'engagent dans le contrat de cession à réserver les terres objet de la cession pour l'aménagement d'une zone industrielle conformément à la législation en vigueur, durant les cinq années qui suivent la date d'acquisition. En cas de non-respect de ces conditions, l'acquéreur supporte la différence entre l'impôt dû au taux de 50% et l'impôt payé, ainsi que les pénalités de retard.
- 50% dans les autres cas.

L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière provenant de la cession des terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole fait l'objet d'une déclaration initiale et d'une autre définitive.

La déclaration initiale : L'impôt est calculé sur la base de la valeur fixée par l'expert du domaine de l'Etat, la déclaration y relative doit être déposée au cours du mois qui suit la date de la notification de la valeur par l'expert.

Le taux de 25% est applicable si le cédant dispose d'une promesse de vente établie avec les agences ou les sociétés foncières susvisées ou d'une promesse de vente comportant l'engagement de l'acquéreur à réaliser une zone industrielle conformément à la législation en vigueur dans un délai ne dépassant pas cinq ans.

Le défaut de production de la promesse de vente en question donne lieu au paiement de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière au taux de 50%.

La déclaration définitive : Cette déclaration doit être déposée au plus tard dans un délai ne dépassant pas la fin du troisième mois qui suit celui de la réalisation effective de la cession.

L'impôt payé au titre de la déclaration initiale et la retenue à la source opérée au titre de l'opération de cession sont déductibles de l'impôt dû au titre de la déclaration définitive. L'impôt payé sur la base de la valeur fixée par l'expert est considéré comme un minimum d'impôt. En cas d'excédent provenant de la retenue à la source, il peut être restitué.

Aussi et dans le cas où la déclaration initiale a été liquidée au taux de 50%, alors que la cession effective a été effectuée au profit des agences ou des sociétés foncières susvisées ou au profit d'une personne qui s'engage dans l'acte de cession à réserver la terre pour l'aménagement d'une zone industrielle conformément à la législation en vigueur au cours d'une période ne dépassant pas les cinq ans, l'impôt définitif est dû au taux de 25% et le cédant peut demander la restitution de la différence entre l'impôt payé au taux de 50% et l'impôt dû au taux de 25%.

Exemple d'illustration 1 : Supposons qu'en date du 31 mars 2014, Monsieur «Y» ait cédé l'usufruit d'un immeuble bâti au profit de son frère âgé de 29 ans à un prix de 350 000 dinars. Si on suppose que ledit immeuble ait été acquis en date du 1er janvier 2010 pour une valeur de 250 000 dinars et ait donné lieu au paiement des droits d'enregistrement d'un montant de 15 000 dinars.

Dans ce cas, s'agissant d'une cession d'un usufruit, la plus-value immobilière soumise à l'impôt est déterminée comme suit :

- **Calcul du prix d'acquisition de l'usufruit :** L'âge du bénéficiaire étant de 29 ans, soit moins de 30 ans révolus, le prix de revient de l'usufruit est calculé sur la base de 6/10 de la valeur de la propriété soit : 265.000 D x 6/10 = 159.000 D
- **Calcul de la période de détention :** Du 1er janvier 2010 au 31 mars 2014 : 4 ans et 3 mois soit : (4 x 360) + 3 x 30 = 1530 jours
- **Coût de revient actualisé :** 159.000 D + (159.000 D x 10 x 1530) / (360 x 100) = 226.575 D
- **La plus-value imposable :** 350.000 D – 226.575 D = 123.425 D
- **Impôt dû :** Étant donné que la période de détention est inférieure à 5 ans, l'impôt est calculé au taux de 15% soit : 123.425 D x 15% = 18.514 D

Reprenons les données de l'exemple et supposons que les services du contrôle aient révisé le prix d'acquisition de l'immeuble par Monsieur «Y» pour le fixer à 320.000 D, et que le complément des droits d'enregistrement sur la valeur révisée s'élève à 4.200 D.

Dans ce cas, la plus-value provenant de l'opération de cession est calculée comme suit :

- **Valeur de l'usufruit** : (320.000 D + 15.000 D + 4.200 D) x 6/10 = 203.520 D
- **Coût de revient actualisé** : 203.520 D + 203.520 D x 10 x 1530 / (360 x 100) = 290.016 D
- **Plus- value révisée** : 350.000 D - 290.016 D = 59.984 D
- **Impôt dû** : 59.984 D x 15% = 8.998 D

Exemple d'illustration 2 : Soit une personne physique qui a cédé en date du 21 juin 2024 un local réservé à l'exercice d'une activité professionnelle pour un montant de 850 000 dinars.

On suppose que ledit local ait été construit le 1er août 2020 sur un terrain acquis le 20 juin 2018 pour un prix global de 185 000 dinars et qu'en absence de pièces justificatives des frais de la construction, la valeur de ces frais ait été évaluée sur la base de l'expertise d'un expert auprès des tribunaux à la date de l'achèvement de la construction, soit le 1er août 2010 à 250 000 dinars.

Dans ce cas, la plus-value imposable est déterminée comme suit :

- **Calcul de la période de détention de la terre** : Du 20 juin 2018 au 21 juin 2024 : 6 ans soit : (6 x 360) = 2.160 jours
- **Calcul de la période de détention de l'immeuble bâti** : Du 1er août 2020 au 21 juin 2014 soit : 3 ans, 10 mois et 20 jours (3 x 360) + (30 x10) + 20 = 1.400 jours
- **Coût de revient actualisé pour la terre** : 185.000 D + 185.000 D x 10 x 2160 / (360 x 100) = 296.000 D
- **- Coût de revient actualisé pour l'immeuble bâti** : 250.000 D + 250.000 D x 10 x 1400 (360 x 100) = 347.222 D
- **La plus-value imposable :** 850.000 D – (296.000+347.222) D = 206.778 D
- **Impôt dû** : Étant donné que la période de détention est inférieure à 5 ans, l'impôt est calculé au taux de 15% soit : 206.778 D x 15% = 31.017 D

Exemple d'illustration 3 : Supposons que Monsieur « A » ait acheté en date du 10 janvier 2019 un immeuble d'une valeur de 100 000 dinars y compris les frais d'enregistrement et de rédaction et qu'il ait fait donation dudit immeuble à son fils « S », en date du 15 novembre 2022 ; la valeur de l'immeuble a été fixée dans l'acte de donation à 120 000 dinars.

Et supposons que le fils « S » ait cédé ledit immeuble en date du 26 mai 2023 pour un prix de 150.000 dinars.

- **Calcul des droits dus sur l'acte de donation (régime de faveur)**
  - Droit d'enregistrement : l'acte bénéficie du droit fixe de 30 dinars
  - Droit d'inscription foncière : l'acte bénéficie du droit fixe de 100 dinars.
  - Droit d'origine de propriété : l'acte de donation n'est pas soumis au droit d'origine de propriété.

    Total : 30D + 100D = 130 dinars

- **Détermination du prix de revient de l'immeuble cédé :** Ce prix représente la valeur de l'immeuble à la date de sa possession par le donateur (100.000 D) + les charges d'enregistrement de la donation (130 D) = 100.130 dinars

- **Période de détention :** La période de détention est calculée à partir de la date de possession par le donateur c'est-à-dire du 10 janvier 2019 au 26 mai 2023 : c'est-à-dire 4 ans, 4 mois et 15 jours, soit 1.575 jours

- **Prix de revient actualisé** (10% par année de détention) : 100.130D + (100.130D x 10 x 1575) / (360 x 100) = 143.937 dinars

- **Plus-value immobilière réalisée** : Prix de cession – prix de revient actualisé : 150.000 D - 143.937 D = 6.063 dinars

- **Impôt sur le revenu dû au titre de la plus-value immobilière** : 6063 D x 15% = 909 dinars.

Chapitre 3. Régime fiscal des sociétés de personnes et assimilées

Qualification : L'expression sociétés de personnes et entités morales assimilées (dites également sociétés fiscalement transparentes) soumises au même régime fiscal couvre :

- les sociétés de personnes (sociétés en nom collectif, sociétés en participation et sociétés en commandite simple),
- les sociétés de fait,
- les sociétés civiles qui ne revêtent pas en fait les caractéristiques des sociétés de capitaux (société civile immobilière, société civile agricole...),
- les groupements d'intérêts économiques,
- les fonds communs de créances, et
- les autres organismes soumis fiscalement selon le régime des sociétés de personnes qui ne sont pas soumises elles mêmes à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés, mais ce sont leurs associés qui sont imposés en raison de leurs quotes-parts dans les résultats de la société.

Régime de la transparence fiscale : Les sociétés de personnes et les entités morales assimilées, ne sont pas redevables en tant que telles de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Les bénéfices qu'elles réalisent sont imposables entre les mains de leurs associés ou de leurs membres, qu'ils soient personnes physiques ou personnes morales, chacun proportionnellement à ses droits dans la société ou le groupement.

La personne morale soumise au régime de la transparence fiscale obéit aux mêmes règles fiscales des sociétés de capitaux, notamment la tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises et l'assujettissement à l'ensemble des impôts et taxes dus au titre de leurs activités, à l'exception de l'impôt sur les sociétés. Elles sont tenues de faire une déclaration annuelle d'avance d'impôt de 20% ou 10% selon le cas, calculé sur la base du résultat fiscal au nom de ses associés. Ladite avance est imputable par les associés, chacun en proportion de sa quote-part dans le bénéfice de ladite société ou groupement.

En effet, les sociétés de personnes ne sont pas directement imposables en leur nom, mais elles transmettent leurs résultats à leurs associés qui sont imposés pour leur quote-part dans le résultat de la société fiscalement transparente comme s'ils avaient réalisé personnellement ces résultats.

Les résultats des sociétés fiscalement transparentes relèvent de leur catégorie propre lorsqu'ils sont répartis entre les mains d'associés personnes physiques :

- La quote-part dans le résultat fiscal d'une société de fait issu d'un héritage pour une activité industrielle ou commerciale relève pour un associé personne physique de la catégorie des BIC.
- La quote-part dans le résultat fiscal d'une société civile immobilière constitue pour une personne physique un revenu foncier. Ainsi, la personne physique ne peut bénéficier de l'abattement forfaitaire de 30%.
- La quote-part dans le résultat fiscal d'une société civile agricole constitue pour une personne physique un revenu agricole.

Ainsi, fiscalement, le résultat fiscal de la société soumise au régime de la transparence fiscale, qu'il soit bénéfice ou perte, est réparti entre chacun des associés suivant sa quote-part dans le capital, sans qu'il ne soit nécessaire que le bénéfice soit effectivement réparti entre les associés ou que le déficit soit effectivement comblé par les associés.

Modalité de détermination du résultat fiscal : Les mêmes règles de détermination du résultat fiscal qui s'appliquent à toutes les sociétés et notamment des avantages fiscaux liés à la déduction des bénéfices provenant de l'activité ou des bénéfices réinvestis sont applicables aux sociétés de personnes.

Toutefois, les charges suivantes doivent être réintégrées lors de la détermination du résultat fiscal :

- Les intérêts des comptes courants servis aux associés,
- Le salaire de l'associer en nom, qu'il occupe la fonction de gérant ou une autre fonction. En revanche, la rémunération du gérant de société transparente est déductible du résultat fiscal lorsque ce gérant n'est pas associé.

Déclaration annuelle de l'avance d'impôt : Les sociétés de personnes et assimilées, à l'exclusion des fonds communs de créances, sont soumis au paiement d'une avance au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés dû sur les revenus de leurs associés ou membres fixée à 20% sur la base des bénéfices réalisés au titre de l'année précédente.

Ce taux est réduit à 10% pour les bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés à un taux inférieur à 20% au niveau des associés et des membres personnes morales, ainsi que pour les bénéfices revenant aux associés et aux membres personnes physiques bénéficiant de la déduction des deux tiers des revenus. Il s'agit des bénéfices et revenus provenant :

- des entreprises exerçant une activité artisanale, agricole, de pêche ou d'armement de bateaux de pêche,
- des investissements dans le secteur agricole et de pêche, et ce, après l'expiration de la période de déduction totale de 10 ans,
- des investissements réalisés dans les zones de développement régional, et ce, après l'expiration de la période de déduction totale de 5 ans ou 10 ans,
- des investissements dans les activités de soutien et de lutte contre la pollution,
- des centrales d'achat des entreprises de vente au détail organisées sous forme de coopératives de services régies par le statut général de la coopération,
- des coopératives de services constituées entre les producteurs pour la vente en gros de leur production,
- des coopératives de consommation régies par le statut général de la coopération,
- des 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.

La déclaration annuelle de l'avance doit être déposée dans un délai n'excédant pas le 25 mars de chaque année ou dans un délai n'excédant pas le 25ème jour du troisième mois qui suit la date de clôture de l'exercice si celui-ci est arrêté à une date autre que le 31 décembre, annexée d'un état de répartition dudit résultat fiscal entre les associés proportionnellement à leur quote-part dans le capital social.

Les gestionnaires des fonds communs de créances sont tenus de déposer une déclaration annuelle portant mention des revenus de capitaux mobiliers réalisés, de l'identité des copropriétaires bénéficiaires de ces revenus et soumis à l'impôt en leur propre nom, des montants de la retenue à la source effectuée et des montants de la retenue à la source imputée. La retenue à la source supportée par les fonds communs de créances au titre des revenus de capitaux mobiliers est imputable sur la retenue à la source exigible sur les revenus qu'il paie aux copropriétaires.

Régime du minimum d'impôt : Les sociétés fiscalement transparentes ne sont pas soumises au minimum d'impôt calculé sur la base du chiffre d'affaires brut. Toutefois, le minimum d'impôt dû sur la base du chiffre d'affaires réalisé par la société sera dû par les associés chacun dans la limite de sa part ou ses droits dans la société. (Note commune n° 16/2006)

Régime des déficits : Les entités fiscalement transparentes (sociétés de personnes et assimilées) n'étant passibles ni de l'impôt sur le revenu ni de l'impôt sur les sociétés, les résultats qu'elles enregistrent sont imposables au niveau des membres ou associés desdites entités chacun proportionnellement à ses droits dans la société ou le groupement. Parallèlement les déficits qu'elles enregistrent restent reportables au niveau de ces derniers selon les mêmes droits. (Note commune n° 16/2012)

Sort de l'excédent des retenues à la source et de l'avance non imputé : Les sociétés de personnes, les sociétés et les groupements ayant le même régime fiscal imputent les retenues à la source au titre des sommes leur revenant ainsi que l'avance qu'ils ont payé au titre de l'importation des produits de consommation sur l'avance dont ils sont redevables au titre des bénéfices réalisés.

En cas de non imputation de toutes les retenues à la source ou de toute l'avance au titre de l'importation des produits de consommation, l'excédent desdites retenues à la source ainsi que l'excèdent de l'avance au titre des importations des produits de consommation est imputable sur les avances dues au titre des bénéfices ultérieurs. Il peut, également, faire l'objet d'une demande en restitution conformément à la législation en vigueur.

Sur la base de ce qui précède, les associés dans lesdites sociétés et les membres desdits groupements ne peuvent pas déduire ni les retenues à la source ni l'avance au titre de l'importation des produits de consommation de leur impôt exigible. L'imputation à leur niveau se limite à l'avance due par les sociétés et groupements au titre des bénéfices réalisés, chacun à raison de ses droits dans la société ou dans le groupement. (Note commune n° 7/2003)

Prise en compte par l'associé de sa quote-part dans le résultat et imputation de l'avance : Les bénéfices réalisés par les sociétés de personnes et assimilées sont fiscalement censés être mis à la disposition des associés dès leur réalisation et se trouvent en conséquence soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au niveau des associés ou des membres au titre de l'année de leur réalisation, même s'ils sont mis en réserves au niveau de la société.

La société de personnes et assimilée est tenue de délivrer à ses associés ou membres, un certificat comportant l'identité et l'adresse de l'associé ou du membre, sa part dans le bénéfice brut, sa quote-part dans l'avance et sa quote-part dans le bénéfice net.

L'avance brute (sans déduction des retenues à la source supportées) faite pour le compte de chaque associé est imputable sur les impôts dus par cet associé.

Le transfert des quotes-parts dans les bénéfices aux associés et membres n'est pas qualifié de distribution de dividendes ; aucune retenue à la source n'est due à ce titre.

Dispense des associés personnes physiques des sociétés fiscalement transparentes du paiement des acomptes provisionnels : Les associés personnes physiques des sociétés fiscalement transparentes sont dispensés du paiement des acomptes provisionnels, et ce, au titre de l'impôt sur le revenu dû sur leur part dans les bénéfices réalisés par ces sociétés.

La poursuite de l'activité d'une entreprise individuelle provenant d'un héritage prend la forme d'une société de fait : Les héritiers d'une entreprise individuelle sont tenus de déposer, dans un délai de six mois à compter du décès, la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu du défunt.

Les héritiers qui poursuivent l'exploitation d'une entreprise individuelle transmise par voie de succession sont soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, du fait qu'ils exercent leur activité dans le cadre d'une société de fait.

Sur cette base, les héritiers ne peuvent pas poursuivre l'exercice de l'activité d'une entreprise individuelle provenant de l'héritage avec le même identifiant fiscal du défunt et sont invités à régulariser la situation fiscale de l'entreprise auprès du bureau de contrôle des impôts compétent. (Courrier DGI n° 97 bis du 1er septembre 2022)

Location d'immeuble dans l'indivision suite à un héritage : Les revenus provenant de location d'un immeuble dans l'indivision, suite à un héritage, sont soumis au régime fiscal des sociétés de personnes soumises au paiement d'une avance au taux de 20% sur la base des bénéfices réalisés, au titre de l'impôt sur le revenu de leurs associés.

En cas de partage des immeubles en question, et que chaque héritier loue en son nom propre l'immeuble lui revenant, les revenus revenant à chaque héritier sont qualifiés de revenus fonciers et sont soumis à l'impôt soit selon le régime réel ou le régime du forfait. (Courrier DGELF n° 1002 du 15 juillet 2004)

Location d'un fonds de commerce provenant d'un héritage : L'opération de location d'un fonds de commerce par les héritiers est réputée exploitation par une société de fait soumise au régime fiscal des sociétés de personnes et assimilées, tenue, de ce fait, de respecter toutes les obligations comptables et fiscales en vigueur et notamment le dépôt d'une déclaration d'existence, la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et l'acquittement de tous les impôts et taxes exigibles, à l'exception de l'impôt sur les sociétés.

Ladite société est tenue, aussi, d'effectuer et de verser une avance au taux de 20% calculée sur la base de son bénéfice fiscal réalisé au cours de l'année précédente. Les loyers encaissés sont soumis à une retenue à la source au taux de 10% imputable sur l'avance due. En cas d'excédent non imputé, il est reporté sur les avances dues au titre des années ultérieures. Il peut également faire l'objet de restitution, sur demande.

La location d'un fonds de commerce provenant d'un héritage est soumise à la TVA au taux de 19%, abstraction faite de la situation juridique des héritiers au regard des autres taxes.

Concernant les associés (héritiers) de la société de fait, ils sont soumis à l'obligation de dépôt d'une déclaration d'existence. Chaque associé est soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux sur la base de sa quote-part dans le résultat fiscal de ladite société, au cas où il ne réalise pas d'autres catégories de revenus. (Courrier DGELF n° 689 du 22 mai 2010)

Requalification de la nature juridique d'une société civile : Une société civile est considérée comme présentant les caractéristiques des sociétés de capitaux lorsqu'elle remplit les conditions suivantes :

- La responsabilité des associés vis-à-vis des tiers est limitée à leurs apports ;
- La société n'est pas dissoute à la suite du décès ou de la sortie de l'un des associés ;
- Les parts sociales sont librement cessibles et négociables entre associés et avec les tiers ;
- La part de chaque associé dans les bénéfices est déterminée proportionnellement à sa participation dans le capital social.

Dans ce cas, la société est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 20%. Les dividendes versés aux associés personnes physiques sont qualifiés de revenus de valeurs mobilières. (Courrier DGCF n° 285 du 1 er juin 2004)

Régime d'un groupement d'intérêt économique constitué sous forme d'une SARL : Un groupement dont les statuts revêtent la forme d'une SARL est soumis à l'IS au taux de 20%. (Courrier DGELF n° 1063 du 14 juillet 2012)

Conséquences fiscales de la transformation de la forme juridique d'une société : La transformation de la forme juridique d'une société de personnes en une société de capitaux ou d'une société de capitaux en une société de personnes entraine la cessation de l'activité de ladite société et, par conséquent, elle est dans l'obligation de déposer une déclaration de cessation d'activité dans le délai de 15 jours, conformément aux dispositions de l'article 58 du code de l'IRPP et de l'IS. Corrélativement, la société à créer est tenue de déposer une déclaration d'existence.

Ni les reports déficitaires ni les amortissements réputés différés ni le crédit d'impôt dégagés au niveau de l'entreprise objet de la transformation ne sont transférables à la nouvelle société résultant de la transformation. (Courrier DGELF n° 701 du 15 mai 2010)

Exemple d'illustration : Supposons qu'une personne physique « A » et une société à responsabilité limitée « B » exerçant l'activité de commerce de gros de pièces de rechange auto aient constitué une société en participation à parts égales.

Supposons que la société en participation ait réalisé au titre de l'année 2024 un chiffre d'affaires brut de 20 000 000 D et un résultat fiscal bénéficiaire de 240 000 D et ait supporté au titre de la même année les retenues et avances suivantes :

- Retenue à la source (1%) au titre des ventes des pièces de rechange : 8 000 D
- Retenue à la source (10%) au titre des loyers : 5 000 D
- Avance au titre de l'importation des pièces de rechange : 12 000 D

Dans ce cas, l'avance due par la société en participation au titre des bénéfices réalisés en 2024 se détermine comme suit :

- Avance due par la société en participation : 240 000 D x 20% : 48 000 D ; le minimum d'impôt dû sur le chiffre d'affaires (20 000 000 D x 0,2% = 40 000 D) n'est pas exigible
- Déduction des retenues à la source supportées par la société et de l'avance qu'elle a payé au titre de l'importation des pièces de rechange : 8 000 D + 5 000 D + 12 000 D = 25 000 D
- Reliquat de l'avance à payer : 48 000 D - 25 000 D = 23 000 D
- Part dans l'avance payée par la société imputable sur l'impôt sur le revenu dû par l'associé «A» : 48 000 D x 50% = 24 000 D et la quote-part dans le chiffre d'affaires pour le calcul du minimum d'impôt est de 20 000 000 D x 50% = 10 000 000 D.
- Part dans l'avance payée par la société et imputable sur l'impôt sur les sociétés dû par l'associé «B» : 48 000 D x 50% = 24 000 D et la quote-part dans le chiffre d'affaires pour le calcul du minimum d'impôt est de 20 000 000 D x 50% = 10 000 000 D.

Reprenons les données en supposant que la société en participation ait supporté au cours de l'année 2024 les retenues à la source au titre des ventes des pièces de rechange et des loyers de 30 000 D et ait payé une avance au titre de l'importation des pièces de rechange de : 35 000 D.

Dans ce cas, l'avance due par la société est déterminée comme suit :

- Avance due par la société en participation : 240 000 D x 20% = 48 000 D
- Imputation des retenues à la source supportées par la société et l'avance qu'elle a payée : 30 000 D + 35 000 D = 65 000 D
- Excédent de l'avance reportable ou restituable 17 000 D au niveau de la société en participation.

Aucun des deux associés ne peut imputer l'excédent des retenues à la source soit 17 000 dinars ; ledit excédent ne peut être imputé qu'au niveau de la société en participation, et ce, sur l'avance dont elle serait redevable au titre des années ultérieures. Il peut également faire l'objet d'une restitution sur demande conformément à la législation fiscale en vigueur.

Chapitre 4. Impôt sur les sociétés

Section 1. Champ d'application

Personnes morales soumises de l'impôt sur les sociétés : L'impôt sur les sociétés s'applique aux sociétés et autres personnes morales ci-après désignées, quel que soit leur objet, exerçant leur activité en Tunisie :

1) **Les sociétés commerciales, régies par le Code des sociétés Commerciales, par la forme et quel que soit l'objet de leur activité**.

   Il s'agit des sociétés en commandite par actions, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée et des sociétés anonymes.

2) **Les coopératives de production, de consommation ou de services et leurs unions.**

3) **Les établissements publics et les organismes de l'État, des gouvernorats et des communes à caractère industriel et commercial jouissant de l'autonomie financière.**

4) **Les sociétés civiles s'il est établi qu'elles présentent en fait les caractéristiques des sociétés de capitaux.**

   Quel que soit leur objet, les sociétés civiles sont soumises à l'impôt sur les sociétés lorsqu'elles revêtent les caractéristiques des sociétés de capitaux. La société civile est considérée revêtir les caractéristiques des sociétés de capitaux, lorsque les statuts présentent les caractéristiques d'une société de capitaux, c'est-à-dire lorsque les trois conditions suivantes sont simultanément remplies :

   - Le capital social est divisé en parts cessibles négociables,
   - La responsabilité des associés est limitée vis à vis des tiers à leurs apports,
   - La société n'est pas dissoute à cause du décès de l'un des associés.

5) **Les coparticipants des sociétés en participation, les membres des groupements d'intérêt économique et les coparticipants dans les fonds communs de créances lorsqu'ils ont la forme de personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés ;**

6) **Les associations qui n'exercent pas leur activité conformément aux dispositions de la législation les régissant.**

   Les associations dont l'activité vise à réaliser des bénéfices au profit de leurs membres sont dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés et sont par conséquent, soumises à tous les impôts, droits et taxes exigibles. (Courrier DGELF n° 895 du 29 août 2022)

7) **Le fonds des adhérents prévu au code des assurances**.

   Le fonds des adhérents n'est pas doté de la personnalité juridique et ses revenus sont constitués par la somme des cotisations payées par les adhérents en guise de donation. Les avoirs du fonds des adhérents sont dédiés principalement au paiement des indemnisations et ses opérations sont inscrites au « compte des adhérents » qui est totalement séparé des comptes de l'entreprise d'assurance takaful.

8) **Les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie qui réalisent des revenus de source tunisienne**

   Sous réserve des conventions internationales de non double imposition, les personnes morales non résidentes en Tunisie sont soumises à l'impôt sur les sociétés, et ce, à raison des seuls revenus de source tunisienne tels que les dividendes, les intérêts, les jetons de présence, les rémunérations au titre des prestations de services et les gains en capital provenant de la cession de biens non rattachés à un actif professionnel.

   Toutefois, l'impôt n'est pas dû sur :

   - Le transfert d'un capital (dépôt dans un compte bancaire ou postal, capital décès, capital assurance vie, …),
   - Le transfert de sommes au titre des opérations d'importation de marchandises, d'équipements ou de matériels et du paiement du principal des crédits étrangers.

Personnes morales exonérées de l'impôt sur les sociétés : Sont exonérés de l'impôt sur les sociétés dans la limite de leur objet social :

1) Les groupements interprofessionnels qui ne réalisent pas à titre principal des activités lucratives et dont les ressources sont d'origine fiscale ou parafiscale ;
2) Les caisses d'épargne et de prévoyance administrées gratuitement ;
3) Les établissements publics, les organismes de l'État ou des collectivités publiques locales sans but lucratif ;
4) Les coopératives de services dont l'activité concourt à la commercialisation des produits agricoles ou de pêche et opérant dans l'enceinte des marchés de gros ;
5) Les sociétés mutuelles de services agricoles ;
6) Les coopératives ouvrières de production ;
7) La Caisse des Prêts et de Soutien des Collectivités Locales ;
8) Les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) ;
9) Les startups pendant la période de labélisation ;
10) Sociétés nouvellement créées dans les secteurs éligibles au cours des années 2018, 2019, 2020, 2024 et 2025 (sous réserve du respect des conditions) ;
11) Sociétés communautaires pendant 10 ans de la date de leur constitution ;
12) Sociétés de recherche et d'exploitation minière régies par le code minier pendant les cinq premières années à partir du début de l'exploitation effective.

Personnes hors champ d'application de l'impôt sur les sociétés : Se trouvant hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés, les personnes suivantes :

1) Les fonds prévus par le code des organismes de placement collectif (Les fonds communs de placement en valeurs mobilières, les fonds communs de placement à risque, et les fonds communs de créances),
2) Les fonds d'amorçage,
3) Les associations qui exercent leur activité conformément aux dispositions de la législation les régissant (décret-loi n° 2011-88 du 24 septembre 2011 relatif à l'organisation des associations.

   À ce titre, les associations sont tenues de respecter les conditions suivantes :
   - L'association œuvre en permanence à la réalisation d'objectifs autres que la réalisation de bénéfices.
   - Il est interdit à l'association d'exercer des activités commerciales en vue de distribuer des fonds au profit de ses membres dans leur intérêt personnel ou d'être utilisée dans le but d'évasion fiscale.
   - L'association est tenue de consacrer ses ressources aux activités nécessaires à la réalisation de ses objectifs ; (Courrier DGELF n° 999 du 3 septembre 2024)

Il en découle que les bénéfices réalisés par une association provenant de l'activité du magasin d'exposition et de vente des produits locaux des artisans, agriculteurs et jeunes entrepreneurs ne sont pas soumis à l'IS. Toutefois, au cas où il s'avère que l'association n'exerce pas son activité conformément à la législation s'y rapportant, c'est-à-dire qu'elle exerce son activité afin de réaliser des bénéfices au profit de ses membres, elle devient dans ce cas soumise à l'IS conformément aux dispositions du droit commun. (Courrier DGELF n° 75 du 23 janvier 2024)

Bénéfices exonérés : l'impôt n'est pas dû sur :

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

- Les opérations de distribution des bénéfices (les dividendes) à partir des fonds propres figurant au bilan de la société distributrice au 31 décembre 2013, et ce, à condition de mentionner lesdits fonds dans les notes aux états financiers déposés au titre de l'année 2013 ;
- 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 exonération est subordonné :
    - à l'engagement du locataire, dans le contrat de location, de réserver la terre aux grandes cultures et
    - 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.

Revenus ou bénéfices exonérés d'impôt en vertu des conventions particulières : Ces cas concernent essentiellement les exonérations prévues par les conventions de création ou de siège ou par des conventions particulières pour certains organismes internationaux (Banque mondiale (BM), Société financière internationale (ICF), Banque africaine de développement (BAD), Banque internationale pour la reconstruction et le développement (BIRD),....) ou pour certains marchés ou projets réalisés en Tunisie, à l'instar de l'exonération accordée :

- aux intérêts et aux autres sommes dues à la Banque Européenne d'Investissement (BEI) en vertu de l'annexe n° II de la convention cadre tripartite conclue entre la République tunisienne, la Communauté européenne et la banque en question et relative aux conditions générales relatives aux activités de la banque en Tunisie,
- à l'agence allemande de coopération technique « GTZ » au titre des impôts et taxes dus en Tunisie et provenant de la réalisation des projets qui s'insèrent dans le cadre de l'exécution de la convention de coopération technique conclue entre la République tunisienne et la République Fédérale d'Allemagne en date du 23 avril 1970,
- à l'agence japonaise de coopération technique « JICA », à son représentant résident en Tunisie et à son personnel ainsi qu'à leurs familles, et ce au titre des impôts et taxes dus en Tunisie provenant de la réalisation de la mission confiée à l'agence en question en Tunisie, et ce, conformément à l'annexe n° 2 de l'échange de lettres conclu entre le gouvernement de la République tunisienne et celui du Japon en date du 9 juillet 1988.
- à la banque africaine d'import export (Afreximbank) en vertu de l'accord du 28/05/1993 relative aux activités de la banque, ses receveurs, ses agents financiers et payeurs sur les fonds appartenant ou revenant à la banque
- à l'agence française de développement « AFD », en vertu de la convention relative aux activités et à la représentation de la Caisse Française de Développement en Tunisie signée entre la république Tunisienne et la caisse en question en date du 25 février 1993, et ce, au titre notamment :
    - des intérêts, commissions et produits accessoires divers provenant des prêts accordés;
    - des dividendes et tous autres produits perçus sur des participations détenues dans des sociétés de droit tunisien ;
    - des rémunérations, jetons de présence et tantièmes attribués à l'AFD au titre de ses postes d'administrateur dans des sociétés de droit commun tunisien ;
    - des cessions de valeurs mobilières, y compris les plus values dégagées à cette occasion ;
- à la société de Promotion et de Participation pour la Coopération économique « PROPARCO», et ce, de tous droits et taxes directs ou indirects ou impôts et prélèvements quelconques au titre de ses opérations en Tunisie, y compris dans le cadre de ses opérations avec des résidents opérant sur le marché local ou sur les marchés extérieurs, et ce, en vertu des dispositions de la convention relative aux activités et à la représentation de la société de Promotion et de Participation pour la Coopération économique signée entre la république Tunisienne et la société en question en date du 25 février 1993

Section 2. Territorialité de l'impôt sur les sociétés

Règle générale : Contrairement à l'impôt sur le revenu des personnes physiques résidentes qui est établi sur la base du revenu mondial, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont ceux réalisés dans le cadre d'entreprises exploitées en Tunisie. Il résulte de ce qui précède ce qui suit :

- Une entreprise ayant son siège en Tunisie n'est passible de l'impôt sur les sociétés que sur les bénéfices provenant des opérations réalisées soit à l'étranger directement par l'exploitation sise en Tunisie, soit en Tunisie par toute exploitation située en Tunisie ce qui exclut l'imposition des bénéfices réalisés par une exploitation située à l'étranger.
- Parallèlement à la non imposition des bénéfices réalisés dans le cadre d'exploitations sises à l'étranger, les pertes subies dans le cadre desdites exploitations ainsi que toute autre charge y relative ne peuvent s'imputer sur les bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés en Tunisie.

La notion d'établissement stable pour les non-résidents : L'établissement stable est défini comme étant toute installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce toute son activité ou une partie de son activité (succursale, bureau, usine, mine, puits de pétrole ou de gaz, carrière ou tout autre lieu d'exploration ou d'extraction des ressources naturelles…).

Sous réserve des conventions internationales de non double imposition, sont également considérés comme établissements stables après satisfaction de certaines conditions :

- **Les chantiers de construction ou les opérations de montage et les activités de surveillance s'y rattachant**,
- **Représentants de l'entreprise ne jouissant pas d'un statut indépendant** : Une entreprise non résidente qui exerce son activité en Tunisie par l'intermédiaire d'une personne dépendante est considérée possédant un établissement stable en Tunisie pour toutes les activités que cette personne exerce pour son compte en Tunisie lorsque ladite personne est habilitée par l'entreprise de conclure des contrats en son nom et de l'engager. (Note commune n° 2/2015)
- **Associé dans une société de personnes et assimilées** : Une entreprise non résidente est établie en Tunisie du simple fait de sa qualité d'associé dans une société de personnes et assimilées constituées conformément à la législation tunisienne et de ce fait elle est soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, et ce, sur la part des bénéfices lui revenant de ladite société. (Note commune n° 2/2015)
- **Pour les autres prestations** : L'administration fiscale a précisé que les prestations de services sont considérées rendues dans le cadre d'un établissement stable en Tunisie lorsque :
  - **Elles sont continues dans le temps dont la durée dépasse six mois**. (Courrier DGELF n°1289 du 19 août 2014)
  - **Elles sont multiples et dépendantes les unes des autres,** telles que les études, les services d'ingénierie, l'élaboration de plans, l'assistance technique au cours des différentes phases de montage des équipements (supervision, contrôle) et la formation du personnel. (Courrier DGELF n°26 du 07 janvier 2013)
  - **Elles forment un cycle commercial complet,** telles que l'organisation d'un tournoi en Tunisie qui comprend notamment les services de transport, de réservation et d'assurance, les prestations de logement et d'hébergement, la participation au tournoi et l'organisation d'excursions et de réceptions. (Courrier DGELF n°1497 du 28 septembre 2012)
  - **Elles nécessitent une installation fixe d'affaires** : telles que les opérations de forage des puits de pétrole.

Une société non résidente en Tunisie n'est pas considérée ayant un établissement stable en Tunisie du simple fait qu'elle a une filiale en Tunisie, et ce, en vertu du principe de l'autonomie juridique et fiscale des deux sociétés. Toutefois, et dans le cas où il est établi que la filiale tunisienne rend à la société non résidente des services multiples et continus dans le temps ou agit pour le compte exclusif de ladite société (allant jusqu'à conclure des marchés en Tunisie en son nom en s'engageant à respecter toutes ses obligations contractuelles envers les clients), la société non résidente serait considérée comme disposant d'un établissement stable en Tunisie pour tous les services qui lui sont rendus par la filiale. (Courrier DGELF n°851 du 02 juin 2009)

Lieu d'imposition des travaux réalisés par une société tunisienne dans des pays étrangers non signataires d'une convention de non double imposition avec la Tunisie : L'administration fiscale a précisé qu'en application de la législation fiscale en vigueur, en absence de convention de non double imposition entre la Tunisie et le pays étranger d'exercice d'une activité par une société tunisienne, l'existence d'un établissement stable à l'étranger est justifiée par référence à la législation interne de l'Etat étranger où s'exerce l'activité.

En revanche, la justification de l'exercice d'une activité à l'étranger n'est subordonnée à la présentation d'aucun document à cet effet et repose plutôt sur les documents comptables de la société concernée.

Sur cette base, au cas où il s'avère que les travaux rendus par la société tunisienne du cas particulier dans des pays n'ayant pas conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie répondent à la définition de l'établissement stable conformé ment à la législation interne de l'Etat étranger d'exercice des travaux, les bénéfices qui en découlent ne sont pas imposables en Tunisie. (Courrier DGI n° 1067 du 22 avril 2021)

Le rejet de la comptabilité d'une société totalement exportatrice par les services du contrôle fiscal ne constitue pas en soi un motif suffisant pour le retrait des avantages fiscaux au titre de la déduction des bénéfices réalisés dans le cadre d'exploitations situées à l'étranger, lorsque le contribuable présente les justificatifs nécessaires : Les bénéfices passibles de l'IS sont ceux réalisés dans le cadre d'établissements situés en Tunisie, ce qui exclut les bénéfices réalisés dans le cadre d'exploitations situées à l'étranger.

A ce sujet, l'administration fiscale a apporté des éclaircissements concernant les services réalisés par une société tunisienne totalement exportatrice, ayant bénéficié des avantages accordés au titre de l'export :

- Il s'agit de services de contrôle et de suivi des travaux dans le cadre d'un projet de réalisation d'une usine de trituration multi graines en Algérie en 2016 au profit de deux sociétés algériennes,
- Dans le cadre du même projet, une des sociétés algériennes a conclu en 2017 un contrat de prestations de services portant sur des études techniques et d'ingénierie avec un groupement constitué entre deux bureaux d'études tunisien et portugais,
- Les contrats conclus par la société tunisienne prévoient que les prestations seront réalisées sur une période estimée à 24 mois.

Sur cette base, la société tunisienne du cas d'espèce est réputée exercer ses activités en Algérie dans le cadre d'un établissement stable, et ce, conformément à la CFNDI conclue entre les pays de l'UMA, d'où le régime fiscal suivant qui lui est applicable :

- Les bénéfices réalisés par la société tunisienne en Algérie ne sont pas pris en compte pour le calcul du résultat fiscal soumis à l'impôt en Tunisie,
- Les charges, amortissements et pertes relatifs à l'établissement stable en Algérie ne sont pas déductibles en Tunisie,
- La retenue à la source opérée en Algérie au taux de 24% ne peut être imputée sur l'IS dû en Tunisie du fait qu'elle se rapporte à des recettes non soumises à l'impôt en Tunisie,
- Les prestations concernées ne sont pas soumises à la TVA en Tunisie, du fait qu'elles sont réalisées en dehors du territoire tunisien.

Il va sans dire que le rejet de la comptabilité par les services du contrôle fiscal ne constitue pas en soi un motif suffisant pour le retrait de l'avantage de déduction des bénéfices réalisés dans le cadre d'exploitations situées à l'étranger, et ce, sous réserve de la présentation des justificatifs nécessaires. (Courrier DGI n° 14 du 29 mai 2024)

Section 3. Modalités d'imposition des personnes morales non résidentes et non établies en Tunisie au titre de la plus-value de cession d'immeubles

Détermination de la plus-value imposable : La plus-value réalisée par les personnes morales non résidentes et non établies de la cession des immeubles sis en Tunisie ou des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières est égale à la différence entre le prix de cession et la valeur d'acquisition ou de revient. Aucune déduction à quelque titre que ce soit n'est admise pour la détermination de la plus-value imposable.

Cas où la cession a été faite au profit d'une personne tenue d'opérer la retenue à la source au titre de l'impôt sur les sociétés dû sur la plus-value immobilière : L'impôt sur les sociétés au titre de la plus-value immobilière est dû par voie de retenue à la source au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte. Cette retenue est libératoire de l'IS.

Toutefois, la société cédante peut opter pour le dépôt d'une déclaration de la plus-value et pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au taux de 20% de cette plus-value.

Dans ce cas, la retenue à la source opérée au taux de 15% du prix de cession est déductible de l'impôt sur les sociétés dû, et l'excédent est restituable sur demande.

Cas où la cession a été faite à une personne non tenue d'opérer la retenue à la source au titre de l'impôt sur les sociétés dû sur la plus-value immobilière : Dans ce cas, la société cédante est tenue de déposer une déclaration de l'impôt au titre de la plus-value provenant de la cession. L'impôt exigible serait dû au choix de la société cédante soit au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte soit au taux de 20% de la plus-value réalisée.

Cas de cession entre non-résidents : L'enregistrement des actes portant mutation de la propriété des immeubles et des droits y relatifs objet d'opération de cession entre non-résidents est subordonné à la présentation d'une attestation délivrée par les services des impôts compétents attestant le paiement par le cédant de l'impôt dû sur la plus-value réalisée.

Date de dépôt de la déclaration de l'impôt au titre de la plus-value immobilière : Dans ce cas, la date du dépôt de la déclaration est fixée selon les deux cas suivants :

- **La société cédante ne possède pas d'autres immeubles ou d'autres droits sociaux en Tunisie** : Dans ce cas, la cession de l'immeuble ou des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières équivaut à une cession globale, et la déclaration relative à cette cession doit être déposée comme en matière de déclaration de la cessation d'activité ; elle doit être donc déposée dans les 15 jours de la date de la cession.
- **La société cédante possède d'autres immeubles ou d'autres droits sociaux en Tunisie** : Dans ce cas, il s'agit d'une cession partielle et la société doit déposer la déclaration de l'impôt sur les sociétés y relative au plus tard le 25 mars de l'année qui suit celle de la cession. (Note commune n° 17/2003)

Exemple d'illustration : Soit une société non résidente et non établie en Tunisie qui a cédé, au cours de l'année 2025, un immeuble sis en Tunisie, n'ayant pas fait l'objet d'exploitation auparavant, à une société établie en Tunisie pour un prix de 500 000 dinars. Dans ce cas, la société cessionnaire doit effectuer une retenue de 15% sur le prix de cession soit : 500.000D x 15% = 75.000D. Cette retenue à la source est libératoire de l'impôt sur les sociétés pour la société cédante.

Toutefois, ladite société peut opter pour le dépôt d'une déclaration au titre de cette plus-value immobilière.

Si l'on suppose que la valeur d'acquisition de l'immeuble soit de 300 000 dinars, l'impôt sur les sociétés dû au titre de la plus-value immobilière serait déterminé comme suit : (500.000 D – 300.000 D) x 20% = 40.000 D

La retenue à la source à imputer est de 75 000 dinars et l'excédent d'impôt restituable est de 35 000 dinars (40.000 D – 75 000 D).

Section 4. Modalités d'imposition des personnes morales non résidentes et non établies en Tunisie au titre de la plus-value de cession de titres

Sous réserve des conventions internationales de non double imposition et des exonérations prévues par le droit commun, la plus-value réalisée par les personnes morales non résidentes non établies en Tunisie des opérations de cession d'actions, de parts sociales et de parts des fonds prévus par la législation les régissant ou de leur rétrocession ou de la cession ou de la rétrocession des droits y relatifs est soumise à l'impôt sur les sociétés par voie de retenue à la source calculée sur la base de la plus-value en question aux taux de 20%.

Pour la détermination de la plus-value soumise à la retenue à source, les frais engagés lors de l'acquisition des titres y compris la prime d'émission le cas échéant sont, sur justifications, ajoutés au prix d'acquisition et les frais engagés lors de la cession et justifiés sont déduits du prix de cession.

Ladite retenue à la source ne peut excéder dans tous les cas, un plafond déterminé sur la base du prix de cession ou de rétrocession des titres ou des droits susvisés fixé à 5%.

Les personnes concernées ont toujours la possibilité d'opter pour le dépôt de la déclaration de l'impôt sur les sociétés au titre de la plus-value susvisée. Dans ce cas, la retenue à la source opérée est déductible de l'impôt liquidé sur la plus-value au taux de 20% pour les personnes morales. L'excédent d'impôt peut faire l'objet de restitution. (Note commune n° 05/2012)

La liste des conventions octroyant à la Tunisie le droit d'imposition des plus-values provenant de la cession de titres réalisées par des non-résidents est présentée en annexe de la Note commune n° 02/2015.

Exemple d'illustration : Soit une société de leasing cotée à la bourse des valeurs mobilières de Tunis qui procède le 7 janvier 2024 à une augmentation de capital à raison d'une action nouvelle pour deux actions anciennes. Le prix d'émission fixé est de 8 D dont 3 D représentent la prime d'émission.

Le titre a détaché un droit préférentiel de souscription qui a été coté à la bourse des valeurs mobilières de Tunis le 9 janvier 2024 à 1 DT.

À la même date, un investisseur personne morale résidente au Royaume d'Arabie Saoudite, a souscrit à l'augmentation de capital de ladite société pour 500.000 actions nouvelles. Ainsi, il a acheté le 9 janvier 2024, 1.000.000 droits de souscription à 1.000.000 D (1D×1.000.000 droits).

Les frais prélevés par la Bourse des valeurs mobilières de Tunis et par l'intermédiaire en bourse chargé de la transaction, s'élèvent à 1% du montant de l'acquisition soit : 1% × 1.000.000 D = 10.000 D

Le coût des droits de souscription s'élève alors à 1.000.000 D + 10.000 D = 1.010.000 D.

Dans ce cas, le prix de revient suite à la souscription de l'investisseur dans 500.000 actions nouvelles s'élève à : (8 D × 500.000 Actions + 1.010.000 D) = 5.010.000 D.

L'investisseur a décidé en date du 20 septembre 2025, de céder la totalité de ses actions, le cours de la bourse s'élève à cette date à 15 D.

Dans ce cas, la retenue à la source due au titre de la plus-value réalisée est calculée comme suit :

- Le produit de cession brut : 15 D × 500.000 Actions = 7.500.000 D
- Les frais prélevés par la Bourse de Tunis et par l'intermédiaire en bourse chargé de la transaction : 1% de la valeur de la cession : 1% × 7.500.000 D = 75.000 D
- Le produit net de la cession : 7.500.000 D – 75.000 D = 7.425.000D
- la plus-value réalisée : 7.425.000 D – 5.010.000 D = 2.415.000 D
- La retenue à la source due : 2.415.000 D × 20% = 483.000 D
- Plafond de retenue à la source : 7.500.000D × 5% = 375.000 D

Dans ce cas, la retenue à la source due est de : 375.000 D.

Si la cession des actions est effectuée à partir de l'année 2026, alors l'investisseur bénéficie de l'exonération au titre de la plus-value de cession des actions cotées.

Section 5. Taux d'impôt sur les sociétés

Taux d'impôt : Le taux de l'impôt sur les sociétés, appliqué au bénéfice imposable réalisé à partir du 1er janvier 2024 (export ou local) arrondi au dinar inférieur, est fixé à 20%.[37] 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 :

A. 10% pour les bénéfices provenant de l'activité principale ainsi que les bénéfices exceptionnels liés l'activité et selon les mêmes conditions, et ce, pour :

1. Les entreprises exerçant une activité artisanale, agricole, de pêche ou d'armement de bateaux de pêche,[38]

2. Les bénéfices provenant des investissements déclarés auprès des organismes chargés de compétents dans le secteur agricole et de pêche, et ce, après l'expiration de la période de déduction totale de 10 ans,

3. Les bénéfices provenant des investissements déclarés auprès des organismes chargés de compétents réalisés dans les zones de développement régional, et ce, après l'expiration de la période de déduction totale de 5 ans ou 10 ans,

4. Les bénéfices provenant des investissements déclarés auprès des organismes chargés de compétents réalisés par les entreprises spécialisées dans la collecte, la transformation, la valorisation, le recyclage ou le traitement des déchets et des ordures,

5. Les bénéfices provenant des investissements déclarés auprès des organismes chargés de compétents réalisés par les institutions d'encadrement de l'enfance et d'aide aux personnes âgées, d'animation des jeunes et de loisirs :
- 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,
- Centres de protection des personnes âgées,
- Parcs de loisirs. (Décret gouvernemental n° 2019-937 du 16 octobre 2019)

6. Les bénéfices provenant des investissements déclarés auprès des organismes chargés de compétents réalisés par les établissements 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 microfilms,
- Production des supports multimédia à contenu culturel,
- Numérisation et catalogage du fonds audio-visuel,
- Edition de livres. (Décret gouvernemental n° 2019-937 du 16 octobre 2019).

[37] Le taux d'IS du droit commun était fixé à 15% au titre des exercices 2021, 2022 et 2023.

[38] Une pépinière dont l'activité consiste en la production des plantes relève du secteur agricole et est, de ce fait, soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% dès lors qu'elle n'a pas déposé une déclaration d'investissement. (Courrier DGELF n° 603 du 27 mars 2015)

7. 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,

8. Les coopératives de services constituées entre les producteurs pour la vente en gros de leur production,

9. Les coopératives de consommation régies par le statut général de la coopération,

10. Les bénéfices réalisés dans le cadre de projets à caractère commercial ou industriel bénéficiant du programme de l'emploi des jeunes,

11. Les bénéfices réalisés dans le cadre de projets à caractère commercial ou industriel bénéficiant du programme du fonds national de la promotion de l'artisanat et des petits métiers (FONAPRAM).

Peuvent bénéficier du programme du fonds national de promotion de l'artisanat et des petits métiers, les artisans et les entreprises artisanales exerçant leurs activités dans le cadre de la loi n° 2005-15 du 16 février 2005, relative à l'organisation du secteur des métiers ainsi que les entreprises exerçant les activités de petits métiers dont la liste est annexée au présent décret gouvernemental n° 2019-57 du 21 janvier 2019.[39]

Les entreprises citées ci-dessus doivent avoir un investissement cumulé qui ne dépasse pas 150 000 dinars fonds de roulement inclus et être promues par des personnes de nationalité tunisienne sous forme d'entreprises individuelles, de sociétés de personnes et justifiant de la qualification requise et s'engageant à assumer personnellement et à plein temps la responsabilité de la gestion de leurs projets.

N'est pas considérée comme entreprise de métiers, pour les activités de petits métiers, toute entreprise ayant la forme juridique d'une société anonyme.

Le nombre d'employés auprès de l'entreprise de métier ne peut excéder 15 personnes indépendamment du chef de l'entreprise et des membres de sa famille composés des ascendants, des descendants et du conjoint.

B. 35%, et ce, pour :

1. Les établissements de paiement,

2. Les sociétés d'investissement à capital risque (SICAR),

3. Les sociétés d'investissement à capital fixe (SICAF),

4. Les sociétés de recouvrement des créances,

5. Les opérateurs de réseaux des télécommunications,

6. Les bénéfices réalisés par les sociétés de services dans le secteur des hydrocarbures provenant des activités suivantes :

[39] Liste des activités des métiers comporte 16 groupes :
- Groupe des activités des industries alimentaires
- Groupe des activités de bâtiment et de céramique
- Groupe des activités de transformation du bois, liège, alfa et rotin
- Groupe des activités de tissage et habillement
- Groupe des activités du cuir et de la chaussure
- Groupe des activités des industries métalliques, mécaniques et électriques
- Groupe des activités d'imprimerie et d'industrie du papier
- Groupe des activités des industries chimiques
- Groupe des activités des industries du plastique
- Groupe des activités d'entretien hygiénique
- Groupe des activités d'entretien domestique
- Groupe des activités de services liés au secteur de bâtiment
- Activités diverses
- Groupe des activités liées à la maintenance
- Groupe des activités de prestations de services divers
- Groupe des activités paramédicales

- Les prestations de services géologiques et géophysiques, de forage, de maintenance des puits, d'ingénierie, de construction et d'aménagement des installations d'exploitation,
- Les prestations de services associés aux opérations de forage qui consistent dans le contrôle géologique du forage, les diagraphies électriques, la cimentation et les essais des puits,
- L'approvisionnement des chantiers de prospection, de recherche et d'exploitation des hydrocarbures en produits, équipements et matériaux liés directement aux services rendus aux sociétés de prospection, de recherche et d'exploitation des hydrocarbures exerçant en Tunisie.[40]

7. Les bénéfices provenant de la prestation des services de transport des hydrocarbures au profit des sociétés exerçant dans le cadre de la législation relative aux hydrocarbures,

8. 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,

9. Les entreprises exerçant dans le secteur de raffinage du pétrole et de vente des produits pétroliers en gros,

10. Les grandes surfaces commerciales,

Il s'agit des grandes surfaces dont la base de construction, lors de leur édification ou après leur extension dépasse 3.000 m^2 ou dont la surface de base réservée à la vente dépasse 1.500 m^2 et qui ont obtenu une autorisation préalable pour l'implantation.[41]

11. Les concessionnaires automobiles,

---

[40] L'activité d'assainissement, de traitement et de transport de la boue extraite des puits de pétrole au profit de sociétés exerçant dans le secteur des hydrocarbures ne relève pas des services prévus par l'article 130-1 du code des hydrocarbures.

Par conséquent, les bénéfices réalisés par la société du cas particulier à partir de l'activité susvisée ne sont pas concernés par le taux d'IS de 35%.

De même, au cas où il s'avère que l'activité d'assainissement, de traitement et de transport de la boue extraite des puits de pétrole soit classée parmi les activités de collecte ou de transformation ou de valorisation ou de recyclage ou de traitement des déchets et ordures, les bénéfices en provenant sont soumis à l'IS au taux de 10%. (Courrier DGELF n° 357 du 7 avril 2022)

[41] Pour le cas d'une société de commercialisation d'articles de sport et de loisirs possédant plusieurs points de vente dont la surface de base réservée à l'activité commerciale de certains de ces points de vente dépasse 1.500 mètres carrés, est soumise à l'IS au taux de 35%. (Courrier DGI n° 185 du 7 octobre 2022)

Régime d'IS applicable aux bénéfices réalisés par une société de distribution exploitant plusieurs points de vente dont certains points relèvent des grandes surfaces commerciales : L'administration fiscale a précisé que pour le cas particulier qu'une société de distribution exploitant 83 points de vente, dont 9 points ont une superficie excédant 1.500 m² et au cas où il s'avère que ces points de vente ne sont pas tous qualifiés de « grandes surfaces commerciales » au sens du code de l'aménagement du territoire et de l'urbanisme précité, les bénéfices réalisés par la société sont soumis à l'IS comme suit :

- 35% pour les bénéfices réalisés par les points de vente classés comme grandes surfaces commerciales selon la réglementation susmentionnée,
- Le taux général de l'IS pour les bénéfices réalisés par les autres points de vente ne revêtant pas la qualification de grandes surfaces, soit 15% pour les bénéfices réalisés jusqu'au 31 décembre 2023, et 20% pour les bénéfices réalisés à compter du 1 er janvier 2024. (Courrier DGELF n° 167 du 2 mars 2026)

À cet égard, au cas où la société du cas d'espèce tient une comptabilité analytique permettant de déterminer précisément le bénéfice net réalisé par chaque point de vente distinctement, cette comptabilité pourra être retenue pour déterminer les bénéfices soumis, selon le cas, au taux de 35% ou au taux général de l'IS.

À défaut, c'est-à-dire en l'absence de comptabilité analytique, la part des bénéfices imposable au taux de 35% (au titre des grandes Surfaces commerciales) est déterminée au prorata du chiffre d'affaires provenant des grandes surfaces par rapport au chiffre d'affaires global de la société, selon la formule suivante :

$$\frac{\text{Bénéfice global} \times \text{Chiffre d'affaires provenant des grandes surfaces commerciales}}{\text{Chiffre d'affaires global de la société.}}$$

Il s'agit des concessionnaires de vente de matériel de transport routier fabriqué localement ou importé.[42]

12. Les franchisés d'une marque ou d'une enseigne commerciale étrangère (prévus par la loi n° 2009-69 du 12 août 2009 relative au commerce de distribution) à l'exception des entreprises dont le taux d'intégration est égal ou supérieur à 30%.[43]

Un franchisé dont le taux d'intégration est égal ou supérieur à 30% peut être soumis à l'impôt au taux de 35% s'il est qualifié de grande surface commerciale.

Le contrat de franchise est un contrat par lequel le propriétaire d'une marque ou d'une enseigne commerciale accorde le droit de son exploitation à une personne physique ou morale dénommée franchisé, et ce, dans le but de procéder à la **distribution de produits** ou à la **prestation de services** moyennant une redevance. Le droit d'exploitation de la franchise comprend le transfert des connaissances acquises, le savoir-faire et l'exploitation des droits de la propriété intellectuelle.[44]

40%, et ce, pour :

1. Les banques et les établissements financiers prévus par la loi n°2016-48 du 11 juillet 2016 relative aux banques et aux établissements financiers, à l'exception des établissements de paiement.

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

3. 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.

[42] Il s'agit notamment des :

- voitures légères destinées aux tiers,
- voitures légères de transport de marchandises,
- véhicules tous terrains,
- voitures destinées au secteur des louages et taxis et à la location de voitures,
- fourgons et camionnettes,
- triporteurs et quadri porteurs,
- camions et tracteurs,
- véhicules destinés au transport public tels les bus ou les minibus,
- véhicules à usage particulier tels les ambulances et les camions extincteurs d'incendies (Courrier DGELF n° 703 du 24 mai 2023)

[43] Un contrat conclu entre une société tunisienne spécialisée dans la distribution des produits cosmétiques et des parfums et une société française en vertu duquel la société tunisienne s'approvisionne en produits auprès de la société française et s'engage à respecter certaines politiques commerciales sans l'exploitation de la marque et sans paiement de contrepartie pécuniaire à ce titre, est assimilé à un contrat de distribution s'appuyant principalement sur la vente par l'utilisation de prospectus.

Un tel contrat ne comportant pas les éléments distinctifs d'un contrat d'exploitation sous franchise tels que la transmission d'expertises acquises et de compétences techniques et l'exploitation des droits de propriété intellectuelle avec contrepartie pécuniaire, à l'exception de l'élément relatif à la représentation exclusive, ne peut donc être qualifié de contrat de franchise. (Courrier DGELF n° 1014 du 23 novembre 2021)

[44] Article 14, loi n° 2009-69 du 12 août 2009, relative au commerce de distribution.

Taux d'IS applicable aux sociétés dont l'exercice comptable est clôturé à une date autre que le 31 décembre, suite au relèvement du taux d'IS de 15% à 20% : Prenons le cas d'une société qui a arrêté ses comptes le 31 mars 2024, l'impôt sur les sociétés a été liquidé au taux de 15% pour la période allant du 1er avril 2023 au 31 mars 2024. Ainsi, ladite société doit déposer une déclaration rectificative pour imposer les bénéfices réalisés à partir du 1er janvier 2024 à l'IS au taux de 20%.

En cas de tenue d'une comptabilité analytique, les bénéfices réalisés à partir du 1er janvier 2024 sont déterminés sur la base de cette comptabilité. A défaut, lesdits bénéfices sont déterminés sur la base d'un pourcentage obtenu par le rapport entre le chiffre d'affaires réalisé à partir du 1er janvier 2024 jusqu'à la date de clôture des comptes et le chiffre d'affaires global réalisé durant l'exercice. (Courrier DGI n° 50 bis du 21 avril 2025)

Réduction du taux d'impôt pour les sociétés cotées : Le taux de l'impôt sur les sociétés fixé à 35% ou 40% est réduit à 20% pour les sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la bourse des valeurs mobilières de Tunis (BVMT) à condition que le taux d'ouverture du capital au public soit au moins égal à 30%, et ce, pendant cinq ans à partir de l'année de l'admission.

Cette réduction est accordée aux sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la bourse des valeurs mobilières de Tunis avant le 1er janvier 2025.

Lesdites dispositions ne s'appliquent pas aux :

- Opérateurs de réseaux des télécommunications ;
- Sociétés de services dans le secteur des hydrocarbures prêtant leurs services au profit des sociétés exerçant dans le cadre de la législation relative aux hydrocarbures,
- 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,
- Entreprises exerçant dans le secteur de raffinage du pétrole et de vente des produits pétroliers en gros.

Imposition de l'exportation selon le droit commun à compter du 1er janvier 2021 : En application de la loi de finances pour la gestion de l'année 2019, le régime fiscal privilégié qui bénéficiait à l'exportation en matière d'impôts directs a été supprimé aussi bien au niveau de l'exploitation qu'au niveau du réinvestissement.

Par conséquent, les entreprises créées à compter du 1 er janvier 2019 sont soumises à l'impôt selon le 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. (Courrier DGI n° 101 du 2 décembre 2022)

Section 6. Minimum d'impôt

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

- 0,2% du chiffre d'affaires brut (TTC) avec un minimum égal à 500 dinars exigible même en cas de non-réalisation de chiffre d'affaires pour les sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%. [45]
- 0,1% du chiffre d'affaires (TTC) dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% ou 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 300 dinars exigible même en cas de non-réalisation de chiffre d'affaires.

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 s'applique aux entreprises en veilleuse et qui n'ont pas déposé la déclaration de cessation d'activité.

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

Minimum d'impôt lié aux avantages fiscaux : Le minimum d'impôt calculé sur la base sur chiffre d'affaires n'a rien avoir avec le minimum d'impôt exigible en matière de déduction des bénéfices et revenus réinvestis. Le maximum entre les deux minimums d'impôt sera retenu.

Le dégrèvement fiscal peut être conditionné au minimum d'impôt prévu par la loi portant promulgation du Code de l'IRPP et de l'IS. L'impôt sur les sociétés est dû au taux minimum de 10% du résultat fiscal avant déduction des bénéfices réinvestis subordonnés au minimum d'impôt. Ce taux est relevé à 25% pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 35% ou 40%.

Cas particulier des sociétés exonérées ou bénéficiers de la déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité : Le minimum d'impôt dû sur le chiffre d'affaires ne s'applique pas aux entreprises exonérées d'impôt ou 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.

Sur cette base, l'exclusion concerne également tout chiffre d'affaires réalisé au titre des opérations d'investissement d'extension ou de renouvellement, ayant fait l'objet d'une déclaration d'investissement auprès des organismes compétents, répondant aux conditions de déduction des bénéfices et des revenus provenant de l'exploitation, tels que les investissements réalisés dans les zones de développement régional et dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche.

En absence d'une comptabilité analytique, la quote-part du chiffre d'affaires exclue de la base du minimum d'impôt provenant des investissements bénéficiant de la déduction totale des bénéfices et des revenus provenant de l'activité est déterminée 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 :

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

Cas particulier des sociétés holding : L'administration fiscale 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, incluant les produits résultant des participations en l'occurrence les dividendes et les plus-values mobilières, avec un minimum de 500 dinars. (Courrier DGELF n° 509 du 21 février 2018)

[45] Lorsque les revenus de loyers ne relèvent pas des activités de l'entreprise, ils ne sont pas passibles du minimum d'impôt sur le chiffre d'affaires au taux de 0,2%. (Courrier DGELF n° 359 du 12 février 2018)

Cas particulier des sociétés d'hydrocarbures : le taux d'imposition et les modalités de liquidation de l'impôt sur les sociétés exerçant dans le secteur des hydrocarbures sont régis par des lois et conventions spécifiques. Il s'ensuit que le minimum d'impôt de 0,2% du chiffre d'affaires n'est pas applicable aux sociétés exerçant dans le secteur des hydrocarbures. (Courrier DGELF n° 683 de l'année 2011)

Exemple d'illustration n° 1 : Supposons qu'une société exerçant dans une zone de développement régional (2ème 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 2014 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 MD x 60%) = 1,8 MD
- Minimum d'impôt exigible (1,8 MD x 0,1%) : 1.800 D

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 10 ans à compter de l'année 2016 (à compter de la date d'entrée en activité).

Exemple d'illustration n° 2 : Supposons qu'une entreprise industrielle ait réalisé au titre de l'année 2024 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 2024 (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 20%	0
Minimum d'impôt dû (10% x 300 000D)	30 000

Étant donné que l'IS déterminé après déduction des sommes réinvesties est inférieur au minimum d'impôt, ce dernier serait exigible, soit 30.000 dinars.

Reprenons les mêmes données et supposons que l'entreprise ait fait l'objet d'une vérification fiscale au cours de l'année 2024 qui concerne entre autres les bénéfices de l'année 2024 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 2024	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 20%	46 000
Minimum d'impôt dû (10% x 530 000)	53 000

Étant donné que l'IS déterminé après déduction des sommes réinvesties est inférieur au minimum d'impôt, ce dernier serait exigible, soit 53 000 dinars.

Le différentiel d'impôt exigible à la suite de l'intervention des services du contrôle fiscal est égal à : 53 000 - 30 000 = 23 000 dinars majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur.

Chapitre 5. Détermination du résultat fiscal net selon le régime réel

Section 1. Introduction

Sont soumis au régime de la détermination du résultat fiscal selon le régime réel :

- ❖ Les contribuables personnes physiques réalisant des revenus dans les catégories :
  - Bénéfices industriels et commerciaux qui n'ont pas opté pour le régime du forfait d'impôt,
  - Bénéfices des professions non commerciales qui optent définitivement au régime réel,
  - Bénéfices de l'exploitation agricole ou de pêche qui choisissent de se placer dans l'imposition selon le régime du bénéfice réel,
  - Revenus fonciers qui choisissent de se placer dans l'imposition selon le régime du bénéfice réel.
- ❖ Les contribuables personnes morales :
  - Les sociétés et fonds imposables à l'impôt sur les sociétés,
  - Les sociétés de personnes et assimilées.

§ 1. Tableau de détermination du résultat fiscal

La structure du tableau de détermination du résultat fiscal (le décompte fiscal) se présente comme suit :

Résultat comptable avant impôt sur les bénéfices	
Etape 1 : Les réintégrations des charges non déductibles et des produits non comptabilisés	+
Etape 2 : Les déductions de première catégorie (Famille 1)	-
Résultat fiscal avant déduction des provisions	Σ
Etape 3 : La déduction des provisions	-
Résultat fiscal après déduction des provisions	Σ
Etape 4 : La déduction déficits reportables et amortissements différés	-
Résultat fiscal après déduction des déficits	Σ
Etape 5 : Les déductions de deuxième catégorie (Famille 2)	-
Résultat fiscal avant déduction des bénéfices	Σ
Etape 6 : Identification des revenus et les bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale	
Etape 7 : La déduction bénéfices et revenus provenant de l'activité	-
Résultat fiscal après déduction des bénéfices au titre de l'exploitation	Σ
Etape 8 : Séparation entre les bénéfices imposables à différents taux d'IS	
Etape 9 : La déduction des bénéfices et revenus réinvestis	-
Etape 10 : Réintégration du cinquième de la plus-value provenant d'opérations de fusion, scission ou d'opérations d'apport (dans la limite de 50%) pour la société absorbante ou la société bénéficiaire de la scission ou de l'apport d'entreprise individuelle	+
Résultat fiscal imposable	Σ
Etape 10 : Liquidation de l'IS	
Calcul du minimum d'impôt sur le chiffre d'affaires brut	
Calcul du minimum d'impôt au titre des bénéfices et revenus réinvestis	

En application des dispositions des articles 12 et 48 du code de l'IRPP et de l'IS, le résultat net est déterminé après déduction de toutes les charges nécessaires à l'exploitation, quelle que soit leur nature, et ce, dans le cadre de l'activité de la société, à condition qu'elles soient justifiées par des documents probants.

Les déductions relatives aux (i) produits non imposables de deuxième catégorie, (ii) bénéfices et revenus provenant de l'activité et (iii) réinvestissement doivent être mentionnées dans la déclaration annuelle d'impôt dans les rubriques spécifiées.

La déduction bénéfices et revenus provenant de l'activité et la déduction des bénéfices et revenus réinvestis seront étudiées dans les Chapitres 6 et 7.

Le résultat comptable qui sert de point de départ pour la détermination du résultat fiscal est le résultat comptable (bénéfice ou déficit) avant impôt sur les sociétés (ou impôt sur le revenu pour les entreprises individuelles) ainsi que tous autres impôts assimilés calculé sur le résultat fiscal (tel que la contribution sociale de solidarité « CSS »).

Pour les entreprises individuelles, le résultat comptable ne doit pas tenir compte des déductions communes qui demeurent déductibles du revenu global. Il s'agit notamment des :

- Cotisations payées par les non salariés soumis au régime indépendant de sécurité sociale ;
- Intérêts et commissions payés au titre des prêts relatifs à l'acquisition ou à la construction d'une seule habitation dont le coût ne dépasse pas 200.000 dinars hors TVA.

Le résultat comptable doit être corrigé des corrections d'erreurs comptabilisées directement en réserves ou résultats reportés (modifications comptables). De ce fait, les ajustements en augmentation des réserves qui constituent un produit imposable sont compris dans l'assiette imposable, sauf :

- Déclaration rectificative au titre des exercices antérieurs,
- Correction symétrique des bilans lors de l'intervention des services de contrôle fiscaux.

§ 2. Correction symétrique des bilans

En vertu du principe de l'autonomie des exercices et du principe des créances acquises et dettes certaines, les charges doivent être rapportées à l'exercice au titre duquel elles sont réellement engagées et ne sont déductibles que du résultat dudit exercice.

Toutefois, l'entreprise ayant commis une erreur au niveau du principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice de leur engagement ou de leur réalisation peut, dans la limite des exercices non prescrits et avant l'intervention des services du contrôle fiscal, déposer une déclaration rectificative au titre des résultats des exercices concernés par les erreurs de comptabilisation des charges, et ce, en rapportant les charges non comptabilisées aux charges déductibles des exercices de leur engagement et en réintégrant ces charges aux résultats des exercices de leur déduction. (Courrier DGELF n° 86 du 20 janvier 2012)

§ 3. Clôture de l'exercice comptable à une date autre que le 31 décembre

L'administration fiscale a rappelé qu'en application des dispositions de l'article 22 de la loi n° 96-112 relative au système comptable des entreprises, l'exercice débute le 1er janvier 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.

Le premier exercice couvre une période inférieure à 12 mois qui débute à partir de la date de constitution et se termine le 31 décembre de la même année.

Sur cette base, et à défaut de publication d'une norme comptable relative aux activités agricoles, l'administration fiscale a considéré que la société agricole ne peut pas clôturer son exercice comptable au 30 septembre de chaque année (Courrier DGI n° 174 du 10 octobre 2022). Idem, l'administration fiscale a précisé, qu'à défaut de publication d'une norme comptable relative à l'activité d'enseignement, une école privée ne peut pas clôturer son exercice comptable au 31 juillet de chaque année. (Courrier DGI n° 205 du 19 janvier 2023)

Toutefois, pour une société à participation étrangère (même à un taux inférieur à 50%), l'administration fiscale autorise le changement de la date de clôture de ses états financiers à la même date que celle de clôture des comptes de la société mère, et ce, pour l'établissement des états financiers consolidés. (Courrier DGI n° 206 du 19 janvier 2023)

§ 4. Conséquence d'autorisation de changement de la date de clôture d'un exercice social

L'administration fiscale a précisé qu'une société ayant obtenu une autorisation auprès de la Direction Générale des Participations (DGP) de clôturer son exercice comptable au 31 mars de chaque année au lieu du 31 décembre, peut considérer la période allant du 1er janvier N jusqu'au 31 mars N+1 un seul exercice comptable (15 mois) et de préparer à cet effet des états financiers couvrant toute la période concernée qui sont considérés correspondre dans ce cas à l'exercice fiscal N.

Par conséquent, cette société est tenue de déposer sa déclaration provisoire d'impôt sur les sociétés au titre dudit exercice fiscal au plus tard le 25 juin N+1.

Cette mesure est exceptionnelle et ne couvre que la période sus-indiquée et que ladite société est tenue dorénavant de déposer ses déclarations sur la base d'exercices allant du 1er avril jusqu'au 31 mars de l'année qui suit. (Courrier DGI n° 1601 du 11 octobre 2019)

En cas de changement pour une filiale pour retenir la date du 31 décembre au lieu du 30 juin afin de s'aligner avec la date de clôture des états financiers de la société mère, l'administration fiscale a précisé que ladite filiale est tenue de déposer ses déclarations annuelles d'IS au titre de l'exercice de changement (N) et des exercices ultérieurs comme suit :

- Concernant l'exercice N : dépôt d'une déclaration couvrant la période allant du 1er juillet N jusqu'au 31 décembre N,
- Concernant l'exercice N+1 et les exercices ultérieurs : dépôt d'une déclaration couvrant la période allant du 1er janvier jusqu'au 31 décembre de chaque année. (Courrier DGI n° 176 du 30 janvier 2023)

§ 5. Règles fiscales de comptabilisation

Principe de séparation des exercices : En application du principe des créances acquises et dettes certaines et du principe de l'indépendance des exercices, le bénéfice soumis à l'impôt au titre d'un exercice donné est déterminé sur la base du résultat de toutes les opérations réalisées au cours du même exercice, nonobstant la date et les modalités de paiement et de facturation, de sorte que les charges sont comptabilisées au titre de l'exercice au cours duquel elles ont été effectivement engagées, et les produits sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont devenus acquis à l'entreprise. (Courrier DGELF n° 920 du 22 août 2024)

Produit d'indemnisation : Le produit d'indemnité d'assurance est imposable au titre de l'année d'encaissement et s'entend net des charges représentatives des dommages et pertes subies. (Courrier DGELF n° 1043 du 22 juillet 2010)

L'indemnité accordée au titre de la privation de l'exploitation d'un fonds de commerce servie par le propriétaire de l'immeuble au profit du locataire suite au non renouvellement du contrat de location, est prise en compte pour la détermination du résultat imposable du locataire au titre de l'année de son encaissement. (Courrier DGELF n° 1356 du 10 juillet 2015)

Les pénalités de retard acquises au profit de la société au cours d'une année donnée, sont prises en compte pour la détermination de son résultat imposable au titre de la même année, et ce, nonobstant la date et les modalités de paiement des pénalités. (Courrier DGELF n° 453 du 22 juin 2021)

Amortissement des subventions d'investissements immatériels : Fiscalement, les primes accordées aux entreprises et destinées à financer les investissements immatériels (frais d'études, logiciels, certification…) sont réintégrées aux résultats nets de chaque année durant dix ans à compter de l'année de leur encaissement.

Ainsi, l'amortissement desdites subventions sur une période inférieure à 10 ans pour des raisons d'optimisation fiscale, telles que l'existence d'un avantage fiscal en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, engendre la réintégration des quotes-parts non constatées et la déduction des amortissements excédentaires au titre ses exercices non prescrits (correction symétrique des bilans).

Conséquences de la comptabilisation des subventions d'exploitation encaissées au passif du bilan : Les subventions d'exploitation encaissées sont prises en compte pour la détermination des résultats de l'exercice de leur encaissement. Ainsi, une subvention d'exploitation encaissée et comptabilisée au bilan dans un compte non approprié qui a fait l'objet de rectification ultérieurement, n'est pas prise en considération pour la détermination du résultat fiscal de l'année de rectification comptable, dès lors que l'encaissement de ladite subvention remonte à une année prescrite à la date de l'opération de rectification. (Courrier DGELF n° 921 du 18 juin 2011)

Conditions de déductibilité des dépenses d'entretien et de réparation des moyens de transport non inscrits dans l'actif : Les frais de carburant de la voiture personnelle du gérant en cas de sa mise à la disposition de la société peuvent être supportés par cette dernière sur justification de l'exploitation de la voiture dans le cadre de l'activité de la société lors de déplacements pour des missions appuyées par des documents. (Courrier DGELF n° 1000 du 25 mars 2016)

Le résultat net est établi après déduction de toutes charges nécessitées par l'exploitation, y compris les frais de réparation et d'entretien des moyens de transport affectés à une activité commerciale sans être inscrits parmi les actifs professionnels, et ce, lorsqu'elles sont comptabilisées et appuyées par des pièces justificatives.

Les amortissements afférents auxdits moyens de transport ainsi que les dépenses qui entrainent l'augmentation de leur valeur ou de leur durée d'exploitation ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable.

Etant précisé que l'utilisation de tels moyens de transport à des fins personnelles en plus de leur utilisation à des fins professionnelles limite la déductibilité des charges de réparation et d'entretien y afférentes du bénéfice imposable à un prorata calculé sur la base de l'utilisation du moyen de transport à des fins professionnelles. (Courrier DGELF n° 1033 de l'année 2011)

Charges d'emprunt : Les charges d'emprunt liées à un emprunt contracté pour le financement de la construction d'un complexe immobilier, encourues, peuvent être incorporées dans le coût dudit complexe immobilier, et ce, durant la période pendant laquelle les travaux immobiliers sont encore en cours. L'incorporation desdites charges débute à partir de la date de commencement des travaux.

En revanche, les charges d'emprunt encourues après l'achèvement des travaux immobiliers demeurent déductibles pour la détermination du résultat fiscal de la société de promotion immobilière au titre des exercices au cours desquels elles sont encourues. (Courrier DGELF n° 596 du 29 avril 2011)

En se basant sur les dispositions de la NCT n° 13 relative aux charges d'emprunt, l'administration fiscale a précisé que les charges d'emprunt, supportées pendant la phase de développement d'un terrain, sont immobilisées dans la période au cours de laquelle les activités relatives à ces développements sont entreprises. Toutefois, en cas d'absence d'activités susceptibles de développer et d'apporter des changements substantiels aux terrains acquis par la société immobilière, financés par un emprunt bancaire, les charges d'intérêts ne peuvent pas être immobilisées et sont dans ce cas déductibles du résultat fiscal soumis à l'impôt au titre des exercices au cours desquels ces intérêts sont devenus exigibles. (Courrier DGI n° 32 du 12 juillet 2023)

Comptabilisation, amortissement et mise au rebut des emballages récupérables identifiables : Les emballages récupérables identifiables peuvent être comptabilisés parmi les immobilisations amortissables, lesdits emballages peuvent être amortis selon un taux fixe et compte tenu des taux maximums d'amortissement fixés par le décret n° 2008-492 du 25 février 2008.

La différence, entre la valeur comptable nette et la valeur de réalisation nette des emballages mis hors service avant qu'ils ne soient totalement amortis, et qui n'ont pas été détruits ou mis au rebut, constitue pour sa totalité une perte exceptionnelle déductible pour la détermination du résultat imposable. (Courrier DGELF n° 200 du 22 janvier 2016)

Traitement fiscal des dépenses engagées ultérieurement à la création : Il est possible de comptabiliser en charges reportées et de les amortir, les charges afférentes au développement de la société engagées après la constitution, telles les dépenses de publicité d'un nouveau produit, ou de formation du personnel et d'études ; et ce, à condition que :

- les dépenses ne représentent aucune valeur commerciale ni valeur additionnelle aux actifs immobilisés ou bien pour la société dans son ensemble, et qu'elles ne correspondent pas à la production de marchandises ou de services,
- les dépenses se rapportent à la création, à l'extension ou au développement de la société, de sorte qu'elles n'aient pas le caractère répétitif,
- il est possible d'identifier les dépenses individuellement, devant se rattacher uniquement à une opération de développement ou d'extension,
- le montant des dépenses est relativement important.

À défaut de satisfaire aux conditions ci-dessus, l'amortissement des charges à répartir ne peut pas être admis en déduction, et les dépenses engagées demeurent déductibles du résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées effectivement, comme charges d'exploitation.

Etant précisé qu'il est possible d'appliquer un taux d'amortissement inférieur au taux de 100% prévu par le décret n° 2008-492, mais à condition d'appliquer le même taux pendant toutes les années concernées. (Courrier DGELF n° 1317 du 27 octobre 2011)

Détermination du chiffre d'affaires sur la base de l'avancement des travaux et services : L'administration fiscale a toujours rappelé que les produits sont comptabilisés parmi les résultats de l'année au cours de laquelle ils sont devenus acquis pour la société, et les charges sont comptabilisées parmi les résultats de l'année de leur engagement effectif. Par conséquent le chiffre d'affaires réalisé au titre de services rendus à prendre en considération dans le résultat fiscal d'une société au titre d'une année donnée, est déterminé sur la base de l'avancement de la réalisation des services, c'est-à-dire sur la base de la quote-part des services effectivement réalisés pendant l'année concernée, et ce, nonobstant la date de facturation ou de l'encaissement. (Courrier DGELF n° 248 du 22 janvier 2019)

Mise à disposition suivie de transfert de propriété de voiture de fonction au profit du personnel de la société : La moins-value résultant du transfert gratuit par la société de la propriété d'une voiture de fonction prise en leasing au profit du personnel à la fin du contrat de leasing n'est pas admise en déduction. La plus-value doit être prise en compte pour la détermination du résultat imposable de l'année dans laquelle le transfert et calculée sur la base de la différence entre la valeur réelle de la voiture à la date de cession et sa valeur comptable nette. (Courrier DGELF n° 612 du 30 mars 2015)

Prise en compte des revenus par les sociétés de promotion immobilière : Le chiffre d'affaires réalisé par une société de promotion immobilière est déterminé par l'application des mêmes principes et fondements utilisés en comptabilité, à savoir :

- Si la construction n'est pas réalisée selon les demandes de l'acquéreur : Les produits à prendre en considération sont ceux réalisés au titre de l'année au cours de laquelle a eu la livraison des immeubles aux acquéreurs, laquelle livraison est matérialisée, selon le cas, par le contrat portant transfert de propriété, l'attestation de remise des clés ou le PV d'occupation, le cas échéant.
- Si la construction est réalisée selon les demandes de l'acquéreur : Il s'agit dans ce cas d'une prestation de service, et les produits à prendre en considération sont alors ceux réalisés sur la base de l'avancement des travaux. Ainsi, les produits d'une année donnée doivent correspondre à la quote-part des travaux réalisés au cours de la même année. (Note commune 17/2016)

Détermination de la plus-value de cession d'un immeuble suite à une révision de sa valeur : La plus-value provenant de la cession d'un immeuble dont la valeur a été révisée vers la hausse par l'administration fiscale est déterminée sur la base du prix de revient d'acquisition comptabilisé au bilan de l'entreprise, c'est-à- dire le prix d'acquisition majoré des frais, droits et taxes engagés. (Courrier DGELF n° 998 du 21 mai 2015)

Recettes réalisées avant l'entrée en activité : Les recettes réalisées avant l'entrée en activité de la société ne sont pas soumises à l'impôt et il convient de les utiliser pour résorber les dépenses préliminaires engagées avant l'entrée de la société en exploitation effective. (Courrier DGELF n° 981 du 1er juillet 2014)

Section 2. Réintégration des charges non déductibles et des produits non comptabilisés

§ 1. Charges non nécessaires à l'exploitation

Les charges doivent se rattacher à la gestion normale de l'exploitation, ce qui exclut les dépenses qui ne sont pas nécessaires à l'exploitation et qui ne sont pas engagées à des fins professionnelles. À titre d'exemple :

- Le salaire et les charges sociales d'un salarié occupé à usage privé (employés de maison, jardinier...),
- Les dépenses de voyages, de déplacement et de réception à titre non professionnel,
- Les charges qui se rattachent à l'activité d'autres entreprises,
- Les dépenses engagées par une société qui sont relatives à la poursuite d'études à l'étranger par un étudiant, (Courrier DGELF n° 1090 du 6 septembre 2011)
- Les dépenses supportées par l'entreprise en contrepartie de l'organisation des fêtes, ateliers et activités sportives, culturelles ou autres, au profit de leurs salariés dans le cadre du concept de « team building ». (Courrier DGELF n° 424 du 22 février 2016)

§ 2. Les dépenses à caractères d'immobilisation inscrites en charge

Les charges doivent se traduire par une diminution de l'actif net, ce qui exclut les dépenses ayant une contrepartie à l'actif. Ainsi, les dépenses qui entrainent l'entrée ou l'augmentation de valeur d'un élément d'actif immobilisé, en applications des dispositions des normes comptables, doivent être réintégrées. Corrélativement, les amortissements s'y rapportant sont déductibles dès lors qu'ils sont comptabilisés.

Distinction entre stocks et immobilisations : La distinction d'un élément de stocks d'une immobilisation se base sur la destination et l'utilisation dudit élément par rapport à l'activité courante de l'entreprise dans le sens où les immobilisations sont destinées à servir de façon durable à Inactivité de l'entreprise alors que les stocks sont destinés à entrer dans le cycle de production ou de commercialisation. (Note commune n° 9/1998)

§ 3. Charges non rattachées à l'exercice

En application du principe des créances acquises et des dettes certaines et du principe de l'autonomie des exercices, les charges doivent être rapportées à l'exercice au titre duquel elles sont réellement engagées et ne sont déductibles que du résultat dudit exercice.

Toutefois, l'entreprise ayant commis une erreur au niveau du principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice de leur engagement ou de leur réalisation peut, dans la limite des exercices non prescrits et avant l'intervention des services du contrôle fiscal, déposer une déclaration rectificative au titre des résultats des exercices concernés par les erreurs de comptabilisation des charges, et ce, en rapportant les charges non comptabilisées aux charges déductibles des exercices de leur engagement et en réintégrant ces charges aux résultats des exercices de leur déduction. (Courrier DGELF n° 86 du 20 janvier 2012)

En revanche, ladite entreprise ne peut pas procéder à des corrections symétriques au titre des exercices ayant fait l'objet d'une vérification fiscale approfondie. (Courrier DGELF n° 309 du 10 mars 2014)

En cas de contrôle fiscal, les services de l'administration peuvent procéder à des corrections symétriques qui permettent de déduire une charge au titre de son exercice de rattachement alors qu'elle est comptabilisée puis réintégrée au résultat fiscal au titre d'un autre exercice. Idem, la technique permet de soustraire les produits objet de l'erreur des produits de l'exercice de leur comptabilisation pour les incorporer aux produits de l'exercice de leur réalisation. (Courrier DGI n° 19 du 8 janvier 2014)

Régime fiscal des pertes exceptionnelles postérieures à la date de clôture : Les pertes résultant d'évènements imprévisibles survenus au cours d'une année donnée ne sont déductibles que des résultats réalisés au cours de la même année et non pas des résultats de l'année précédente. (Courrier DGELF n° 796 du 26 mai 2011)

§ 4. Charges non appuyées de justifications suffisantes et probantes

Les charges doivent être appuyées par des justifications suffisantes et probantes (facture conforme à l'article 18 du code de la TVA, contrat ou convention…) et ne doivent pas être excessives. (Courrier DGELF n° 526 du 2 mars 2016)

Concernant les approvisionnements auprès des personnes physiques non soumises à l'obligation de déposer une déclaration d'existence (déchets, huiles usagées…) ou des agriculteurs (tomate, olive, blé…) non tenus par l'obligation de facturation, l'administration fiscale autorise pour la détermination de leur résultat imposable, à déduire la valeur des acquisitions sur la base de reçus ayant force probante rédigés et signés par les personnes susvisées et comportant obligatoirement les mentions suivantes :

- La date de l'opération d'achat ;
- L'identité du fournisseur, son adresse et le numéro de sa CIN ;
- La nature des marchandises et leur quantité et le prix.

Sur cette base, la DGELF a précisé que la société commerciale du cas précis ne peut pas s'appuyer sur des reçus d'achats ne comportant pas l'une des mentions suscitées pour la justification de ses achats et la déduction des charges d'approvisionnement de son résultat soumis à l'IS. (Courrier DGELF n° 48 du 8 janvier 2025)

Cas des frais de mission (per diem) : Les primes fixées forfaitairement allouées aux salariés d'une entreprise en contrepartie de missions à l'étranger sont admises en déduction du bénéfice imposable, à condition :

- que le montant de ladite prime soit fixé par une convention collective ou bien par le règlement intérieur de la société ; A défaut, il convient de retenir le montant des primes allouées à ce titre dans la fonction publique,
- que les missions réalisées à l'étranger se rapportent à l'activité de la société,
- qu'un ordre de mission soit établi par écrit préalablement à la mission.

Il en ressort qu'il n'est pas obligatoire de présenter les factures relatives aux dépenses engagées à l'étranger. (Courrier DGELF n° 1346 du 9 mai 2016)

§ 5. Charges dont le montant est exagéré auprès des entreprises dépendantes résidentes ou établies à l'étranger (sociétés)

Pour la détermination de l'impôt dû par les sociétés résidentes ou établies en Tunisie et qui sont sous la dépendance ou qui contrôlent d'autres entreprises résidentes ou établies à l'étranger appartenant au même groupe, les bénéfices indirectement transférés auxdites entreprises soit par la majoration ou la minoration des prix des transactions pratiqués, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats de ces entreprises.

Les bénéfices indirectement transférés sont déterminés par comparaison avec ceux qui auraient été réalisés en l'absence de tout lien de dépendance ou de contrôle.

Des liens de dépendance ou de contrôle sont réputés exister entre des entreprises lorsque :

- L'une détient directement ou par personne interposée plus de 50% du capital social ou des droits de vote d'une autre entreprise ou y exerce en fait le pouvoir de décision, ou
- Lesdites entreprises sont soumises au contrôle de la même entreprise ou de la même personne dans les conditions prévues ci-dessus.

Ainsi, une société tunisienne filiale d'une société mère étrangère ne peut déduire aucun pourcentage des dépenses et charges d'administration générale du groupe qui sont engagées par la société mère, sauf s'il s'agit de dépenses payées en contrepartie de services rendus au profit de la filiale tunisienne et que ces services sont nécessaires à l'exploitation, qu'ils ne soient pas exagérés et sont appuyés par les justificatifs nécessaires et présentent une utilité pour la filiale. (Courrier DGELF n° 419 du 17 février 2017)

Notion des prix de transfert : Les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises liées. Ils se définissent plus simplement comme étant les prix des transactions entre les entreprises d'un même groupe, soit les entreprises entre lesquelles il existe des liens de dépendance ou de contrôle, ce qui exclut toute transaction avec des entreprises indépendantes.

La législation fiscale relative aux prix de transfert s'applique aux transactions entre des entreprises résidentes ou établies en Tunisie et des entreprises résidentes ou établies à l'étranger qui sont sous leur dépendance ou qui les contrôlent.[46]

Les transactions concernées portent non seulement sur les achats ou les ventes de biens et de marchandises, mais également sur toutes les opérations financières, ainsi que les prestations de services à savoir le partage de certains frais communs entre plusieurs entreprises du groupe (frais d'administration générale), mise à disposition de personnes ou de biens, redevances de concession de brevets ou de marques, services rendus par une entreprise du groupe aux autres entreprises du groupe, etc.

Les prestations de services non rémunérées et les mises à disposition gratuites de personnel ou d'actifs, corporels ou incorporels, entre les entreprises liées sont également concernées s'il s'avère qu'elles auraient dû être rémunérées conformément au principe de pleine concurrence. (Note commune n° 11/2020)

Définition des liens de dépendance et de contrôle : La dépendance peut être une dépendance de droit ou une dépendance de fait comme suit :

- **Dépendance de droit** : Il existe un lien de dépendance ou de contrôle entre deux entreprises appartenant au même groupe :
  - lorsque plus de 50% du capital social ou des droits de vote d'une entreprise sont détenus directement ou indirectement par une autre entreprise ; ou
  - lorsque plus de 50% du capital social ou des droits de vote des deux entreprises sont soumis, de manière directe ou indirecte, au contrôle de la même entreprise ou de la même personne.[47]
- **Dépendance de fait** : Une entreprise résidente ou établie en Tunisie est placée sous la dépendance d'une autre entreprise ou personne appartenant au même groupe lorsque cette dernière y exerce en fait, directement ou indirectement, le pouvoir de décision. (Note commune n° 11/2020)

Principe de pleine concurrence : Afin de s'assurer que les bases d'imposition soient les plus justes possible, le prix pratiqué entre des entreprises liées doit être le même que celui qui aurait été pratiqué sur le marché entre deux entreprises indépendantes, c'est le principe de pleine concurrence.

Ainsi, et en vertu de ce principe, les conditions convenues par des entreprises ayant un lien de dépendance ou de contrôle, dans le cadre de leurs relations financières ou commerciales, doivent être celles qui pourraient être convenues si ces entreprises n'avaient aucun lien de dépendance ou de contrôle.

---

[46] Toutefois, les agents de l'administration fiscale, en invoquant le principe de l'acte anormal de gestion, continuent toujours de vérifier les opérations réalisées avec les entreprises résidentes ou établies en Tunisie.

A notre avis, il est toujours possible de se présence de l'ancienne doctrine administrative qui permettait la réintégration au respect des deux conditions cumulatives, à savoir :

- l'administration doit établir l'existence de liens de dépendance entre l'entreprise vérifiée et les entreprises bénéficiaires du transfert ; et
- elle doit démontrer aussi que le transfert de bénéfices opéré entre ces entreprises a entraîné une minoration de l'impôt dû. (Note commune n° 33/2010)

[47] Cette détention juridique peut être directe ou indirecte, soit par personne interposée. C'est le cas par exemple d'une entreprise "A" qui détient 100% du capital d'une entreprise "B" qui, elle-même détient 51% du capital d'une entreprise "C". Dans ce cas, l'entreprise "A" détient 51% du capital de l'entreprise "C" et ces deux entreprises sont considérées comme ayant des liens de dépendance.

C'est également le cas d'une entreprise "C" qui vend des marchandises à une entreprise "B" lorsque le capital de ces deux entreprises est détenu à raison de 51% par une entreprise "A". Dans ce cas, les entreprises B et C sont considérées comme ayant des liens de dépendance.

Dès lors, et afin d'éviter tout risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ses prix de transfert sont conformes au principe de pleine concurrence.

A cet égard, l'entreprise doit, dans un premier temps, délimiter avec précision la ou les transactions concernées, puis analyser les fonctions qu'elle exerce, les risques qu'elle assume, et recenser les actifs et les moyens utilisés à travers l'analyse fonctionnelle.

Elle doit ensuite sélectionner la méthode de détermination de ses prix de transfert la plus appropriée et déterminer le prix de ses transactions intragroupe (transactions contrôlées). Enfin, elle doit s'assurer de la conformité au principe de pleine concurrence des conditions et de la tarification retenues. (Note commune n° 11/2020)

§ 6. Charges et amortissements relatifs aux établissements situés à l'étranger (sociétés)

Ne sont pas admis en déduction pour les personnes morales :

- Les charges directes relatives aux exploitations sises à l'étranger (engagées ou supportées par l'entreprise), ainsi que les amortissements correspondant aux immobilisations amortissables mises à la disposition desdites exploitations,
- Une quote-part des frais généraux du siège imputable aux établissements stables situés à l'étranger déterminée sur la base de la formule suivante : (Note commune n° 24/2012)

$$\frac{\text{Frais généraux du siège x chiffre d'affaires relatif à l'exploitation sise à l'étranger}}{\text{Chiffre d'affaires global de l'entreprise.}}$$

Sous réserve des dispositions des conventions de non double imposition relatives à la qualification d'établissement stable, il faudra distinguer entre les activités réalisées à l'étranger et qualifiées d'exportation imposables en Tunisie selon le droit commun et celles réalisées dans le cadre d'un établissement stable disposant d'un identifiant fiscal dans le pays étranger.

Exception pour les entreprises individuelles : La non déduction des charges et amortissements relatifs aux établissements situés à l'étranger ne concerne que les personnes morales. Ainsi, tout revenu de source étrangère réalisé par une personne physique résidente en Tunisie, qu'il soit généré par un établissement stable situé à l'étranger ou non, fait partie du revenu global imposable, sauf s'il a supporté l'impôt à l'étranger.

Exception prévue par les conventions internationales de non double imposition : Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

Exemple d'illustration : Soit une société « A » résidente en Tunisie et exerçant dans le domaine de la construction et des travaux publics qui a conclu un marché avec une société résidente en Libye pour la construction au cours de l'année 2022, d'une partie d'un projet d'une route. Il a été convenu entre les parties que la période limite de l'exécution des travaux est de 5 mois.

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

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

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

N'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice fiscal :

- L'amortissement des avions et bateaux de plaisance mis à la disposition des dirigeants ou employés de l'entreprise et dont l'utilisation ne concerne pas directement l'objet de l'entreprise ainsi que des résidences secondaires ;
- Toute charge se rapportant aux résidences secondaires, avions et bateaux de plaisance susvisés.

On entend par l'objet de l'entreprise l'outil de production ou la marchandise commercialisée, tel que les bateaux de plaisance pour entreprise de loisirs touristiques.

En cas de cession, les amortissements, comptabilisés ou non, seront considérés comme ayant été déduits et la plus-value de cession imposable ou la moins-value de cession déductible y afférente sera déterminée par rapport à la valeur nette comptable. (Note commune n° 7/1996)

§ 8. Les amortissements, les loyers, les dépenses d'entretien, de fournitures, de carburant et de vignette, engagés au titre des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeurs, à l'exception de ceux constituant l'objet principal de l'exploitation

L'amortissement des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale de 10 cv et plus, ainsi que les charges y relatives (à l'exception des primes d'assurance), utilisés pour le transport des dirigeants ou du personnel de l'entreprise ne donne aucun droit à déduction et doivent être réintégrés.

Cette exclusion ne concerne pas voitures utilitaires quelle que soit leur puissance et les voitures de tourisme qui constituent l'objet principal d'exploitation de l'entreprise, tels que les entreprises de location de voiture.

Les voitures à usage mixte (telles que les pick-up) sont considérées comme des voitures utilitaires. (Courrier DGI n° 644 du 30 avril 2010)

Incidence sur la détermination des plus-values et moins-values de cession : En cas de cession des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeurs, les amortissements, comptabilisés ou non, seront considérés comme ayant été déduits et la plus-value de cession imposable ou la moins-value de cession déductible y afférente sera déterminée par rapport à la valeur nette comptable. (Note commune n° 7/1996)

Cas particulier des entreprises individuelles : Au cas où la voiture de tourisme d'une puissance fiscale inférieure à 10 CV est exploitée en même temps à des fins professionnelles et personnelles, les amortissements et les autres dépenses y relatives sont admises en déduction dans la limite d'un pourcentage égal au taux de son exploitation pour des fins professionnelles.

Au cas où la voiture n'est pas comptabilisée parmi l'actif professionnel de l'entreprise individuelle, seules les dépenses d'entretien, d'assurance, de carburant et de vignette, et ce, à condition qu'elles soient engagées effectivement à des fins professionnelles (dans la limite d'un pourcentage égal au taux de son exploitation pour des fins professionnelles) et appuyées par les pièces justificatives nécessaires prouvant la nature et le montant des dépenses.

En revanche, ne sont pas admis en déduction dans ce cas, les amortissements et les dépenses qui entrainent l'augmentation de la valeur ou de la durée d'utilisation de la voiture. (Courrier DGELF n° 702 du 24 mai 2023)

Exemple d'illustration : Soit une entreprise qui a cédé le 30 juin 2022 pour un montant de 50 000 dinars un véhicule de tourisme à essence, d'une puissance fiscale égale à 13 chevaux vapeurs acquis le 2 janvier 2018 pour un montant de 200 000 dinars.

Comptablement, la société n'a pas procédé à l'amortissement du véhicule en raison de la non déductibilité des charges d'amortissement. Ainsi, l'opération de cession a engendré une moins-value de : 200.000 D – 50.000 D = 150.000 D.

Dans ce cas, la plus-value sera déterminée comme suit :

- Total des annuités d'amortissements théoriques : 200.000 D x 20% x 4,5 = 180 000 D
- Valeur comptable nette théorique : 200.000 D - 180.000 D = 20.000 D
- Plus-value de cession imposable (à réintégrer) : 50.000 D - 20.000 D = 30.000 D

La moins-value de cession comptabilisée de 50 000 dinars n'est pas admise en déduction (à réintégrer).

§ 9. La quote-part des dotations aux amortissements en sus des limites maximales

La déduction est limitée aux annuités d'amortissements calculées sur la base des taux maximum fixés par le décret n°2008-492 du 25 février 2008. À titre indicatif :

Actifs	Taux
Frais préliminaires	100%
Brevets, marques de fabrique et frais de développement capitalisés	20%
Constructions légères (à l'exception de la valeur du terrain)	10%
Constructions en dur (à l'exception de la valeur du terrain)	5%
Machines, matériels et équipements industriels	15%
Dépenses des grosses réparations des machines, matériels, et équipements industriels	33,33%
Equipements et logiciels informatiques	33,33%
Mobilier et matériel de bureau	20%
Moyens de transport des personnes ou de marchandises	20%

Etant précisé que l'annuité d'amortissement déterminée selon les dispositions fiscales aussi bien en ce qui concerne les biens propriété de l'entreprise que les biens exploités dans le cadre des contrats de leasing est une annuité maximale, l'entreprise reste habilitée à déduire une annuité inférieure sous réserve de respecter la même annuité pour toute la durée d'utilisation des actifs.

Date de départ de l'amortissement : Les amortissements déductibles sont calculés à partir de la date d'acquisition des actifs si l'utilisation des actifs objet de l'amortissement intervient juste après l'acquisition. Si la date de mise en service ou d'exploitation intervient ultérieurement, les amortissements sont calculés à partir de la date de mise en service ou d'exploitation. Pour les plantations, les amortissements sont calculés à partir de la date d'entrée en production. (Note commune n° 22/2008)

Changement de taux d'amortissement : L'administration fiscale a précisé qu'on ne peut appliquer un taux d'amortissement variable d'une période à une autre.

Toutefois, l'administration fiscale accepte le changement de la politique d'amortissement (dans les limites fixées par le décret) dans le respect de la démarche suivante :

- déposer des déclarations rectificatives au titre des exercices concernés par l'application du taux objet de la régularisation. Ce principe est applicable seulement si la première année d'amortissement n'est pas encore prescrite.
- dans tous les cas, le taux d'amortissement appliqué ne peut pas être modifié d'une période à l'autre. En fait, le même taux d'amortissement doit être appliqué sur toute la période. (Courrier DGELF n° 140 du 18 janvier 2017)

Les annuités d'amortissement non enregistrées en comptabilité ne sont pas admises en déduction de l'assiette imposable. (Courrier DGELF n° 1855 du 24 juin 2016)

Constructions sur sols d'autrui inscrites au bilan de l'exploitant : Il s'agit des constructions sur sols d'autrui dont la propriété revient au propriétaire du sol après l'expiration du délai du contrat relatif à l'exploitation du sol y compris les constructions édifiées dans le cadre des concessions et dont la propriété revient à l'autorité concédante au terme de la période de la concession.

Dans ce cas, les amortissements déductibles sont déterminés selon les mêmes taux fixés pour les constructions sur propres sols.

Cas particulier du matériel fonctionnant à plus d'une équipe : Les industries manufacturières non saisonnières qui utilisent leurs machines, matériels et équipements à plus d'une équipe en conformité avec la législation en vigueur en matière d'organisation de travail par équipes, peuvent pratiquer l'amortissement accéléré.

Dans ce cas, un coefficient de 1,5 est appliqué au taux d'amortissement de 15%, et ce, dans le cas où le matériel fonctionne à deux équipes soit 16 heures sur 24 heures ce qui aboutit à un taux d'amortissement de 22,5%.

Le coefficient est de 2 dans le cas où le matériel fonctionne à trois équipes soit 24 heures sur 24 heures ce qui aboutit à un taux d'amortissement de 30%.

Cas particulier des actifs de faible valeur : Est admis en déduction l'amortissement intégral des actifs de faible valeur des résultats de l'exercice de leur mise en service, dont la valeur n'excède pas 500 dinars quel que soit leur nombre à condition de les inscrire à l'actif de l'entreprise. À titre d'exemple, les caisses en plastique, les palettes…

A ce titre, les biens immobilisés dont la valeur n'excède pas 500 dinars (notamment les modems et routeurs pour les opérateurs de télécommunication) peuvent être amortis sur durée supérieure d'une année. (Courrier DGI n° 375 du 19 mars 2019)

Base de calcul des amortissements : La base de calcul de l'amortissement ne comprend pas la valeur des terrains pour les constructions et la TVA déductible. Ainsi, lors de l'acquisition d'une construction (dépôt, bâtiment…), il faudra identifier la valeur du terrain, par recours à une expertise, afin de le comptabiliser dans le compte approprié.

Actifs exploités dans le cadre des contrats de leasing : L'annuité d'amortissement déductible est déterminée sur la base de la durée de location prévue par le contrat de leasing qui ne doit pas être inférieure à la durée minimale fixée en fonction de la nature des actifs comme suit :

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

Immeubles d'habitation destinés au logement de leur personnel : Les entreprises qui construisent, font construire ou achètent des immeubles d'habitation destinés au logement de leur personnel à titre gratuit, peuvent, dès achèvement des constructions ou leur acquisition, effectuer un amortissement exceptionnel égal à 50% de leur prix de revient, déductible pour l'établissement du bénéfice. La valeur résiduelle desdites constructions étant amortissables sur une durée de dix ans.

Les immeubles sont considérés comme destinés au personnel si les trois quarts au moins de leur superficie totale sont réservés au logement du personnel de l'entreprise.

En revanche, l'octroi d'un logement à titre gratuit au personnel constitue un avantage en nature imposable à l'impôt sur le revenu.

§ 10. Amortissements des terrains et des fonds de commerce

La dotation aux amortissements des terrains quel qu'en soit le type, des éléments incorporels du fonds de commerce (y compris le pas-de-porte) et du Goodwill, qu'il soit acquis ou généré en interne, n'est pas déductible fiscalement.

A ce titre, l'amortissement du droit au bail n'est pas déductible fiscalement vu qu'il constitue un élément du fonds de commerce (Courrier DGELF n° 361 du 18 mars 2010). Il en est de même pour l'amortissement des terrains de carrière ou sablière. (Courrier DGELF n° 1458 16 décembre 2008)

Toute reprise de ces amortissements lors de la sortie du bien de l'actif ou pour tout autre motif est à déduire du résultat imposable ; la plus-value soumise à l'impôt est calculée par rapport à la valeur brute historique.

Ainsi, le montant payé au profit d'une société de promotion immobilière dans le cadre de la location d'un local à usage commercial dans un centre commercial propriété de ladite société de promotion immobilière, en contrepartie du droit d'entrée (ou pas de porte) est comptabilisé parmi les actifs incorporels. Ce droit n'est pas amortissable et sera pris en compte seulement pour la détermination de la valeur d'acquisition lors de la cession du fonds de commerce ultérieurement. (Courrier DGELF n° 514 du 2 mars 2016)

Exemple d'illustration : Soit une entreprise qui a acquis le 2 janvier 2010 un pas-de-porte (droit d'entrée), lors de la location d'un nouveau local commercial sis à Tunis Mall pour un prix de 200 000 dinars.

Comptablement, l'entreprise a procédé à l'amortissement de l'actif incorporel au taux de 5% ; soit une dotation aux amortissements non déductible fiscalement de 10 000 dinars par an.

Le 30 juin 2022, l'entreprise a cédé son fonds de commerce (éléments incorporels uniquement) sis à Tunis Mall pour un montant de 500 000 dinars.

Dans ce cas, la plus-value sera déterminée comme suit :

- Total des annuités d'amortissements : 200.000 D x 5% x 12,5 = 125.000 D
- Valeur comptable nette : 200.000 D - 125.000 D = 75.000 D
- Plus-value de cession comptable : 500 000 D - 75 000 D = 425 000 D
- Plus-value de cession imposable : 500 000 D - 200 000 D = 300 000 D

Lors de la délamination du résultat fiscal de l'année 2022, il faudra procéder à :

- La réintégration de l'amortissement du fonds de commerce de 200 000 D x 5% / 2 = 5 000 D
- La déduction d'un montant de 425.000 D - 300.000 D = 125.000 D (à déduire).

Ainsi, le choix d'amortir ou pas le fonds de commerce n'a pas de conséquence sur le calcul de la plus ou moins value de cession fiscale.

§ 11. Différentiel des amortissements fiscaux par rapport aux amortissements comptables - Contrat de leasing

Les entreprises peuvent déduire le différentiel des amortissements fiscaux calculé sur la durée du contrat de leasing par rapport aux amortissements comptables, et ce, nonobstant sa non comptabilisation au titre de l'exercice concerné par la déduction.

La déduction est toutefois subordonnée à l'inscription au niveau du tableau d'amortissement et du livre d'inventaire du montant des amortissements déduits et du montant des amortissements enregistrés en comptabilité.

Ainsi, dans la mesure où la société a déduit au titre des exercices antérieurs un amortissement fiscal supérieur à l'amortissement comptable des biens acquis par leasing, la société est tenue de réintégrer l'amortissement comptable relatif à la période postérieure à la date de fin du contrat de leasing.

Exemple d'illustration : Supposons qu'un immeuble ait été acquis pour un montant de 3 millions de dinars dont 900 000 dinars représentent la valeur du terrain dans le cadre d'un contrat de leasing sur une période de 7 ans conclu le 1er janvier 2018 et que la durée de son amortissement économique conformément aux normes comptables est de 20 ans.

Dans ce cas, les amortissements à ce titre sont calculés en ce qui concerne la valeur des constructions sans tenir compte de la valeur du terrain comme suit :

- Amortissements annuels enregistrés en comptabilité sur la base de la durée d'utilisation économique fixée à 20 ans : 2.100.000 D * 5% = 105 000 D
- Amortissements fixés en tenant compte de la durée du contrat de leasing : 2.500.000 D / 7 = 300.000 D

Ainsi, et bien que les amortissements enregistrés en comptabilité, soit 105 000 dinars, soient inférieurs aux amortissements déductibles, soit 300 000 dinars, l'entreprise peut déduire le différentiel des amortissements déterminé en fonction de la durée de 7 ans soit 195 000 dinars annuellement à condition de porter au tableau d'amortissements et au livre d'inventaire le montant des amortissements enregistrés en comptabilité soit 105 000 dinars et le montant des amortissements déduits soit 300 000 dinars.

§ 12. Charges et amortissements relatifs aux acquisitions auprès des personnes résidentes ou établies dans un État ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié (sociétés)

Des personnes sont considérées résidentes ou établies dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié, lorsque l'impôt dû dans cet Etat ou territoire est inférieur à 50 % de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû en Tunisie au titre de la même activité.

Il s'agit des Etats et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à :

- 5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 10%, ou
- 10% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 20%, ou
- 17,5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 35%, ou
- 20% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 40%.

La liste des Etats et territoires dont le régime fiscal est privilégié est fixée par l'arrêté de la ministre des finances du 5 juin 2026.

Cas des Etats et territoires dont le régime fiscal est privilégié ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition : L'administration fiscale précisé que les charges et amortissements relatifs aux acquisitions auprès des personnes résidentes ou établies dans un État ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié appartenant géographiquement à un Etat ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition, contrairement aux dispositions de l'arrêté du ministre des finances du 5 juin 2026, sont admises en déduction et peuvent bénéficier des dispositions de ladite convention de non double imposition, à condition de satisfaire à la définition de résident au sens de ladite convention. (Courrier DGELF n° 3648 du 29 octobre 2019).

§ 13. Frais de réceptions, cadeaux, frais de restauration et de spectacle excédentaires

Ne sont pas admis en déduction pour la détermination du résultat fiscal, les cadeaux de toutes natures, les frais de réception y compris les frais de restauration et de spectacle qui dépassent un 1% du chiffre d'affaires global brut TTC réalisé par l'entreprise avec un maximum déductible de 20 000 dinars par exercice.

En ce qui concerne les produits promotionnels, les charges relatives aux produits accordés gratuitement aux clients à des fins promotionnelles, à l'instar de ceux portant le logo de l'entreprise ou le nom des produits objet de distribution (valises, chapeaux, vêtements...) sont déductibles de l'assiette imposable au niveau de l'entreprise qui accorde gratuitement ces produits. Etant précisé que les charges en question ne sont pas prises en considération pour la détermination des limites de 1% et de 20 000 dinars. (Note commune n° 27/2014)

La limite de déduction ne s'applique pas aux dépenses se rapportant aux produits de l'entreprise offerts gratuitement aux clients à des fins de publicité et de marketing, qui peuvent être déduites en totalité lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- Être engagées effectivement et à des fins purement professionnelles,
- Les dépenses ne sont pas excessives eu égard à l'activité de l'entreprise,
- Être appuyées par la documentation nécessaire qui détermine la nature des dépenses et leur montant.

Toutefois, les frais et les cadeaux accordés à une sélection de personnes sur choix, ainsi que les cadeaux offerts au choix du client, ne sont pas admis en déduction. (Courrier DGELF n° 529 du 30 octobre 2020)

Les dépenses engagées par la société d'industrie pharmaceutique dans le cadre de la commercialisation de ses produits, de marketing et pour l'organisation de congrès et de colloques internationaux, notamment les charges relatives aux frais de réception, sont admises en déduction du résultat imposable, et ce, lorsqu'il s'agit de dépenses engagées effectivement pour des fins purement professionnelles, qui ne sont pas exagérées par rapport à l'activité de la société, et qu'elles soient appuyées par des pièces et des justificatifs suffisants qui fixent notamment la nature ainsi que le montant de ces dépenses. (Courrier DGI n° 188 du 17 février 2020)

La jurisprudence établit une distinction entre les frais de réception y compris les frais de restauration et de spectacles dont la déductibilité est plafonnée et les frais de missions engagés dans le cadre des activités d'exploitation au profit du personnel de l'entreprise ou des tiers comprenant notamment les frais de voyage, les frais de nourriture et de restauration et les frais d'hébergement qui sont totalement déductibles. (Tribunal administratif, Affaire n° 37853 du 14 mars 2009)

§ 14. Dons et subventions non déductibles ou non déclarés

Dans la mesure où ils sont justifiés et à concurrence de 0,2% du chiffre d'affaires global TTC, les dons et subventions servis à des œuvres ou organismes d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou culturel.

Cependant, sont déductibles pour leur totalité :

- Les dons et les subventions accordés à l'État, aux collectivités locales et aux entreprises publiques,
- Le coût d'acquisition ou de construction des logements accordés en donation au profit des conjoints, ascendants et descendants des martyrs de la nation de l'armée, des forces de sécurité intérieure et des douanes,
- Les dons et les subventions accordés aux associations œuvrant dans le domaine de la promotion des personnes handicapées et aux associations exerçant dans le domaine de la protection et de l'encadrement des personnes sans soutien familial et qui exercent leurs activités conformément à la législation les régissant.
- Les dons et les subventions accordés à l'Union tunisienne de solidarité sociale (UTSS).
- Les dons et les subventions accordés aux sociétés communautaires.

L'expression « dons et subventions » couvre aussi bien les sommes payées en espèces que les dons et subventions accordés en nature.

Les autres types de dons et subventions ne sont pas déductibles fiscalement.[48]

Condition de forme : La déduction des dons et subventions accordés est subordonnée à la production par les entreprises donatrices, à l'appui de leurs déclarations annuelles d'impôt, d'un état selon un modèle fourni par l'administration fiscale indiquant l'identité complète des bénéficiaires et les montants des dons et subventions qui leur sont accordés.

Il s'ensuit de ce qui précède que les dons et subventions accordés et n'ayant pas fait l'objet de déclaration ne sont pas admis en déduction même s'ils sont justifiés et accordés dans les limites et conditions fixées par la législation.

Lorsque le dépôt du relevé détaillé des dons et subventions accordés a été omis, la doctrine administrative autorise la régularisation tant qu'un avis de vérification fiscale n'a pas été adressé à l'entreprise.

Régime applicable aux dons et subventions accordés à l'Etat, aux collectivités locales et aux établissements publics par une société holding dont la charge est répartie entre les sociétés membres du groupement : Les sociétés membres d'un groupement peuvent déduire la quote-part qu'elles ont supportée effectivement dans les dons et subventions accordées, et ce, sur la base des notes de débit établies par la holding pour répartir lesdits dons et subventions entre les différentes sociétés membres du groupement.

La déduction susvisée exige que les dons et aides soient comptabilisés, qu'ils soient justifiés par des pièces probantes, et de joindre à la déclaration annuelle un relevé détaillé des dons et subventions indiquant l'identité du bénéficiaire et les montants qui leur ont été accordés ou le coût des équipements à la date de l'octroi du don. (Courrier DGELF n° 85 du 9 février 2021)

[48] La renonciation par une société à ses équipements et fournitures de bureau suite à une saisie par la douane tunisienne ne constitue pas un don au sens de la législation fiscale en vigueur. Ainsi, les équipements et fournitures objet de la saisie ne sont pas admis en déduction de l'assiette d'IS au niveau de la société donatrice. (Courrier DGELF n° 1270 de 3 août 2020)

Amicale du personnel : Les contributions, dons et subventions accordés par la société au profit de l'amicale du personnel n'ouvrent pas droit à déduction de l'assiette imposable. L'administration fiscale a précisé, par ailleurs, que les frais de soins et de médicaments engagés par la société au profit du personnel n'ouvrent pas droit à déduction. (Courrier DGELF n° 2106 du 14 juillet 2016)

Partis politiques : Les dons et subventions servis par les sociétés au profit des partis politiques ne sont pas admis en déduction. (Courrier DGELF n° 880 du 11 juin 2011)

Exemple d'illustration : Soit une entreprise qui a réalisé un chiffre d'affaires annuel TTC de 4 millions de dinars et qui a octroyé les dons suivants :

- Un don à l'association SOS villages d'enfants = 10.000 D
- Un don accordé à l'amicale de la garde nationale = 5.000 D
- Un don accordé à des associations caritatives au cours du mois de Ramadan = 30.000 D

Le montant des dons déductible est déterminé comme suit :

- Don déductible sans limite : Association exerçant dans le domaine de la protection et de l'encadrement des personnes sans soutien familial (SOS villages d'enfants) = 10.000 D
- Don déductible avec limite : Associations d'intérêt général à caractère philanthropique dans la limite de 8 000 D (0,2% du chiffre d'affaires TTC).

La réintégration portera donc sur : (30.000 D – 8.000 D) + 5.000 D = 27.000 D

§ 15. Mécénats non déductibles ou non déclarés

Sont déductibles pour leur totalité :

- Les mécénats accordés aux entreprises, projets, et œuvres à caractère culturel ayant obtenu l'approbation du ministère chargé de la culture.
- Les mécénats affectés à la création et à l'entretien des espaces verts et des parcs familiaux et ruraux dans le cadre de conventions conclues à cet effet avec le ministère chargé de l'environnement ou le ministère chargé de l'équipement et l'habitat, et ce, dans la limite de 150 000 dinars par an.

Les services de contrôle des impôts procèdent, dans le cadre de leurs vérifications fiscales, à l'examen de la sincérité des dépenses engagées par les entreprises accordant les mécénats et bénéficiant de la déduction du montant correspondant de l'assiette de l'impôt. (Courrier DGELF n° 54 du 9 janvier 2025)

Les autres types de mécénats ne sont pas déductibles fiscalement. A ce titre, l'administration fiscale a précisé que la création d'un espace vert dans un pôle industriel par un pôle de compétitivité spécialisé dans l'aménagement et le développement de parcs et espaces industriels dans le cadre d'une convention de partenariat public-privé conclue avec le ministère de l'industrie et des petites et moyennes entreprises. (Courrier DGELF n° 1191 du 30 avril 2018)

Condition de forme : Les mécénats doivent faire l'objet d'un relevé détaillé indiquant l'identité des bénéficiaires et les montants qui leur ont été accordés. Ce relevé est joint obligatoirement à la déclaration annuelle d'impôt.

§ 16. Dépenses excédentaires engagées pour la réalisation des opérations d'essaimage non déductibles (sociétés)

Les sociétés qui font recours à la technique de l'essaimage, telle que définie par la législation en vigueur, peuvent déduire les dépenses engagées pour la réalisation de l'opération d'essaimage, et ce, dans la limite de 1% du chiffre d'affaires global brut (TTC) avec un plafond de 30 000 dinars par projet.[49]

[49] Décret n°2006-95 du 16 janvier 2006, fixant les taux et les conditions de déduction des dépenses engagées au titre de l'essaimage de la base imposable.

La société bénéficiaire de la déduction est tenue de joindre à sa déclaration annuelle d'impôt sur les sociétés un état détaillé sur les montants desdites dépenses et leur nature ainsi qu'une copie de la convention, conclue entre elle et le promoteur du projet, visée par le ministre chargé des petites et moyennes entreprises.

§ 17. Intérêts excédentaires des comptes courants associés créditeurs (sociétés)

Les intérêts servis aux associés, personnes physiques ou morales, à raison des sommes qu'ils versent ou qu'ils laissent à la disposition de la société en sus de leur part dans le capital social sont déductibles dans la limite du taux de 8% à condition que le montant des sommes productives d'intérêt n'excède pas 50% du capital et que ce dernier soit entièrement libéré.

Sur la base de ce qui précède, seront réintégrés aux résultats imposables :

- Les intérêts relatifs à la période de non libération intégrale du capital souscrit ;
- Les intérêts servis par les sociétés de personnes et entités assimilées ;
- La quote-part des intérêts qui dépasse 8% ;
- La quote-part des intérêts relatifs aux sommes mises à la disposition de la société par les associés qui dépasse 50% du capital, et ce, quel que soit le taux d'intérêt décompté.

Régime fiscal des intérêts : Les revenus réalisés par les associés ou les actionnaires au titre des sommes qu'ils mettent à la disposition de la société relèvent :

- de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (RCM), et ce, à raison des intérêts décomptés au taux de 8% sur les sommes ne dépassant pas 50% du capital, lesdits revenus doivent donc faire l'objet de la retenue à la source de 20% à effectuer par la société qui a payé les intérêts, et ce, sous réserve du taux conventionnel ;
- de la catégorie des revenus des valeurs mobilières (RVM) pour la partie représentant la rémunération excédant le taux de 8% calculé sur les sommes ne dépassant pas 50% du capital ainsi que la rémunération des sommes dépassant 50% du capital. Aucune retenue à la source n'est exigible à ce titre pour les associés résidents, mais lesdits revenus restent soumis à l'impôt pour leur montant brut. (Note commune n° 18/2004)

Déductibilité des intérêts relatifs à des crédits fournisseurs : Les intérêts relatifs à des dettes fournisseurs sont déductibles de l'assiette imposable à l'IS, à condition qu'ils ne soient pas exagérés.

Le fournisseur devenu associé n'a pas d'incidence à l'égard du régime régissant les comptes courants du fait que la dette fournisseur est née avant l'entrée dudit fournisseur au capital. (Courrier DGELF n° 18 du 7 janvier 2015)

Exemple d'illustration : Soit une société anonyme dont le capital est de 300 000 dinars entièrement libéré au 1er janvier 2022.

En raison des difficultés financières en financement, les actionnaires de la société ont versé au cours des années antérieures la somme de 400 000 dinars en compte courant associé rémunéré au taux du marché fixé à 9% (environs TMM + 1%)

Le 1 mai 2022, elle a procédé à l'augmentation de son capital d'un montant de 100 000 D, pour le porter de 300 000 D à 400 000 D, et ce, par incorporation des résultats reportés.

La situation de la société s'est aggravée en 2023 suite à une panne majeure dans la ligne de production ce qui a amené la société à émettre le 1er juillet un billet de trésorerie souscrit par l'un des actionnaires pour un montant de 200 000 dinars rémunéré au taux de 8% l'an.

Le 1er novembre 2022, la société a ouvert son capital à un fonds d'investissement pour une augmentation de capital réservée d'un montant de 200 000 dinars, libéré du quart à la souscription, majoré d'une prime d'émission de 150 000 dinars.

La société en question a rémunéré lesdits dépôts :

- Intérêts des comptes courants 400 000 D x 9% = 36 000 D
- Intérêts du billet de trésorerie 200 000 D x 8% x 6/12 = 8 000 D

Dans ce cas, les intérêts déductibles et les intérêts à réintégrer dans l'assiette soumise à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 2022 seront calculés comme suit :

Période	Somme	Intérêt	Partie déductible	Partie à réintégrer
Du 01/01 au 30/04	400 000 D	12 000 D	300 000 D x 50% x 8% x 4/12 = 4000 D	8 000 D
Du 01/05 au 30/06	400 000 D	6 000 D	400 000 D x 50% x 8% x 2/12 = 2 667 D	3 333 D
Du 01/07 au 31/10	600 000 D	12 000 D + 5 333 D	400 000 D x 50% x 8% x 4/12 = 5 333 D	12 000 D
Du 01/11 au 31/12	600 000 D	6 000 D + 2 667 D	0 (capital partiellement libéré)	8 667 D
Total		**44 000 D**	**12 000 D**	**32 000 D**

§ 18. Intérêts excédentaires des titres participatifs (sociétés)

Les rémunérations des titres participatifs, émis par les sociétés anonymes, sont déductibles dans la limite de 8% de la valeur nominale des titres et ce aussi bien pour la partie variable que celle fixe et indépendamment du fait que le titulaire du titre soit ou non un actionnaire de la société émettrice.

Régime fiscal des intérêts : Les rémunérations des titres participatifs sont classées dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers, elles sont soumises en conséquence à la retenue à la source au taux de 20% appliqué aussi bien sur la partie fixe que sur la partie variable. (Note commune n° 18/2004)

§ 19. Abandon de créances irrécouvrables

Les créances abandonnées demeurent non déductibles fiscalement, sauf abandon fait au profit d'une entreprise en difficultés économiques dans le cadre de la loi n° 2016-36 du 29 avril 2016 relative aux procédures collectives et sous réserve des conditions suivantes :

- L'entreprise qui a abandonné la créance ainsi que l'entreprise bénéficiaire de l'abandon doivent être légalement soumises à l'audit d'un commissaire aux comptes, et leurs comptes au titre des exercices précédant l'exercice de l'abandon et non prescrits doivent avoir été certifiés sans réserves ayant une incidence sur la base de l'impôt.
- La production d'un état détaillé des créances abandonnées lors du dépôt de la déclaration annuelle d'impôt. (Courrier DGELF n° 883 du 14 juin 2011)

En cas de recouvrement des créances objet de l'abandon, partiellement ou totalement, les sommes recouvrées et qui ont été déduites conformément aux dispositions précédentes sont à réintégrer aux résultats de l'exercice au cours duquel a eu lieu le recouvrement.

Toutefois, les pertes sur créances clients constatées par un procès-verbal de carence établi par un huissier notaire constatant l'impossibilité de l'exécution du jugement sont déductibles fiscalement. (Courrier DGELF n° 1498bis du 15 septembre 2005)

Conditions de déductibilité des pertes de créances sur un client résident à l'étranger : La déduction des pertes de créances sur un client résident à l'étranger est subordonnée à la présentation d'une attestation délivrée par les autorités étrangères compétentes prouvant la carence du client. L'administration fiscale ajoute que de telles pertes n'ouvrent pas droit à déduction sur la base d'un rapport d'avocat établi à l'effet. (Courrier DGELF n° 618 du 30 mars 2015)

Apurement des créances de faible valeur : Les petites créances peuvent être passées en pertes sans limite si :

- Le montant de chaque créance par client doit être au maximum de 100 dinars TTC. Le montant est relevé à 500 dinars pour les établissements de crédit ayant la qualité de banque,
- L'entreprise doit avoir cessé ses relations avec le client défaillant,
- L'échéance de la créance remonte à plus d'un an, et
- La déclaration annuelle de l'impôt doit être accompagnée d'un état nominatif des clients concernés.

La condition relative à la non continuation par l'entreprise à entretenir des relations d'affaires avec le débiteur n'est pas exigible pour la déduction des créances abandonnées par les personnes morales prêtant des services au public. Il s'agit (i) de la Société Tunisienne de l'Electricité et du Gaz, (ii) de la Société Nationale d'Exploitation et de Distribution des Eaux, (iii) des opérateurs des réseaux de télécommunication, (iv) de la Poste Tunisienne, (v) des fournisseurs des services d'internet, (vi) de l'Office National de l'Assainissement et (vii) des sociétés de transport public. (Note commune n° 5/2016)

Radiation des créances irrécouvrables des banques, des établissements financiers de leasing et des établissements financiers de factoring : Les établissements bancaires, les établissements financiers de leasing et les établissements financiers de factoring peuvent radier de leurs bilans les créances irrécouvrables ayant fait l'objet des provisions requises.

Cette opération ne doit pas aboutir à l'augmentation ou à la diminution du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés de l'année de la radiation.

La radiation des créances susvisées est subordonnée à la satisfaction des conditions suivantes :

- Les créances objet de la radiation doivent être classées parmi la classe des actifs compromis conformément aux réglementations en vigueur pendant une période de 5 ans au moins. Il s'agit des créances classées à la classe 4 conformément à la circulaire de la Banque Centrale n° 91-24 du 17 décembre 1991 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents,
- Lesdits établissements doivent avoir entrepris les voies de recours judiciaires en ce qui concerne les créances objet de la radiation et doivent poursuivre lesdites voies de recours,
- L'opération de radiation n'entraine pas l'abandon desdites créances.
- Elles ne doivent avoir fait l'objet d'aucun mouvement durant au moins une période de deux années à la date de leur radiation
- La décision de radiation doit être prise par le conseil d'administration de l'établissement bancaire,
- Les créances radiées doivent être enregistrées dans un registre, selon un modèle établi par l'administration fiscale, côté et paraphé par le greffe du tribunal dans le ressort duquel est situé le siège de l'établissement bancaire,
- L'établissement bancaire doit joindre à sa déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés, un état détaillé des créances radiées selon un modèle fourni par l'administration fiscale, comportant le montant des créances radiées, le montant correspondant des provisions constituées, l'identité du débiteur et les références des jugements dont elles ont fait l'objet.

La condition relative à un jugement en dernier ressort qui doit être rendu en ce qui concerne les créances concernées par la radiation et à l'obligation de la régularisation de la situation desdits établissements dans le délai accordé qui est fixé à cinq ans pour l'obtention d'un jugement irrévocable, n'est plus requise. (Note commune n° 14/2021)

Les créances radiées et recouvrées sont réintégrées au résultat de l'exercice au cours duquel le recouvrement a eu lieu.

Moins-values sur cession de créances : La moins-value provenant d'opérations de cession de créances au profit des sociétés de recouvrement des créances, effectuée dans le cadre de la loi n°98-4 du 2 février 1998 relative aux sociétés de recouvrement des créances, est admise en déduction des résultats imposables de l'année de la cession, à condition de remplir les conditions requises, à savoir :

- Les créances sont échues, impayées et déterminées dans leur montant, et ce nonobstant, le fait que ces créances soient matérialisées par des conventions écrites ou autres ou par des titres de créances ou autres,
- Le retard de paiement du principal et des intérêts de ces créances dépasse 360 jours à partir de l'échéance,
- Les provisions requises ont été constituées au titre de ces créances. (Courrier DGELF n° 247 du 5 février 2015)

Toutefois, et pour le cas des créances abandonnées partiellement ou totalement par une société de recouvrement des créances n'ayant pas fait l'objet des poursuites nécessaires à leur recouvrement ni d'un procès-verbal de carence ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat fiscal.

Sur cette base, l'administration fiscale a précisé que l'abandon partiel par la société de recouvrement de créances du cas d'espèce sur la base d'un accord amiable, est considéré comme abandon spontané de ses droits et, par conséquent, la moins-value enregistrée suite à l'abandon doit faire l'objet d'une réintégration pour la détermination du résultat fiscal. (Courrier DGELF n° 2402 du 4 septembre 2018)

§ 20. Réduction de valeur des éléments d'actifs

Les actifs mis hors service avant leur amortissement intégral et non détruits et considérant que les biens en question continuent à figurer au bilan, l'entreprise peut constater en pertes exceptionnelles déductibles le différentiel entre la valeur nette comptable et la valeur de réalisation nette, et ce sur la base des justificatifs nécessaires.

A ce niveau, il est à signaler que les opérations de destruction des actifs doivent avoir lieu en présence d'un huissier notaire et doivent donner lieu à l'établissement d'un procès verbal comportant une description détaillée de l'opération. (Note commune n° 22/2008)

Ainsi, les amortissements non encore déduits en ce qui concerne les actifs perdus ou abandonnés avant qu'ils ne soient totalement amortis sont assimilés à des charges d'exploitation et sont déductibles du résultat de l'année ayant enregistré la perte ou l'abandon de l'actif. (Courrier DGELF n° 342 du 13 mars 2023)

Est autorisée la radiation des caisses métalliques perdues et/ou détruites, inscrites au bilan en tant qu'immobilisations du fait qu'elles sont totalement amortis, et ce, pourvu que la radiation n'entraine pas la diminution du résultat fiscal. (Courrier DGELF n° 611 du 30 mars 2015)

La valeur comptable nette des actifs endommagés est déductible pour la détermination du bénéfice imposable de l'année au cours de laquelle les dégâts sont subis à condition d'établir un procès-verbal de constatation des dégâts, rédigé par un huissier de justice comportant une description détaillée de l'opération de destruction (Courrier DGELF n° 3642 du 29 octobre 2019). Il est nécessaire d'informer le bureau de contrôle des impôts au préalable pour y assister et signer le procès-verbal en cas de présence. (Courrier DGI n° 90 du 27 janvier 2020)

Pour les sociétés totalement exportatrices, sous douane, la déductibilité des charges de mise au rebut des déchets est matérialisée par les déclarations douanières de destruction de déchets. (Courrier DGELF n° 43 du 8 janvier 2015)

Les stocks détruits ne peuvent constituer une charge déductible du résultat imposable que si la destruction est constatée par un procès-verbal établi par un huissier-notaire, en présence de deux agents de l'administration fiscale. (Courrier DGELF n° 359 du 18 mars 2010)

Evaluation et liquidation d'un stock rossignol et obsolète : La vente de stocks de pièces de rechange rossignols et obsolètes par un concessionnaire de voitures doit se faire aux prix pratiqués dans le marché. Dans ce cadre, le respect des conditions suivantes suffit pour une évaluation des stocks obsolètes selon leur valeur réelle :

- Annonce d'un appel d'offres dans les journaux,
- Réserver la vente à des acquéreurs n'ayant aucun lien de dépendance avec la société vendeuse,
- L'ouverture des appels d'offres en présence d'un huissier notaire,
- Le choix de l'acquéreur ayant proposé la meilleure offre de prix. (Courrier DGELF n° 2280 du 30 décembre 2014)

Conditions pour la déductibilité des déficits résultant de la dépréciation de la valeur des actions : La perte enregistrée suite à la dépréciation de la valeur d'actions détenues dans le capital d'une autre société ayant procédé à la réduction de son capital social par résorption des pertes n'est déductible que des résultats de l'année de la cession effective desdites actions ou bien des résultats de l'année de la liquidation de la société émettrice des actions. Le même principe s'applique pour les opérations de coup accordéon consistant à réduire le capital social à néant et à son augmentation simultanément. (Courrier DGELF n° 869 du 5 juin 2009)

Sort des pertes subies du fait de vol de marchandises : Les pertes subies par une société du fait d'opérations de vol de produits ou de marchandises ne sont admises en déduction que sur la base d'un jugement définitif prononcé au profit de la société sinistrée.

La présentation d'un procès-verbal rédigé par les autorités de la sécurité à cet effet ne peut pas servir pour la déduction desdites pertes. (Courrier DGELF n° 2167 du 22 juin 2017)

Le produit de vente des biens endommagés ou à la casse est comptabilisé parmi le résultat de l'année concernée par la vente, sur la base des pièces justificatives.

Au cas où la société obtient une indemnisation au titre des dégâts subis, les sommes obtenues à ce titre sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable de l'année au cours de laquelle l'indemnisation est encaissée.

Condition de déductibilité des déficits résultant de la dépréciation de la valeur des actions : L'administration fiscale a précisé que les déficits enregistrés suite à la dépréciation de la valeur des actions détenues dans le capital d'une autre société ayant procédé à la réduction de son capital social à néant, et à son augmentation, simultanément, jusqu'à un montant au moins égal au minimum légal, ne sont déductibles que des résultats de l'année de la cession effective des actions ou des résultats de l'année de la liquidation de la société émettrice des actions avec constatation d'un mali de liquidation (Courrier DGELF n° 869 du 5 juin 2009).

§ 21. Les provisions à caractère déductible

Doivent être réintégrées provisoirement :

- Les dotations aux provisions pour créances douteuses y compris les impôts indirects qu'elles ont subis, pour lesquelles une action en justice est engagée,
- Les provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente, et
- Les provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse.

La déduction desdites provisions s'effectue ultérieurement selon les limites de déduction autorisées.

§ 22. Les provisions non déductibles

Les autres formes de provisions constituées au cours de l'exercice doivent être réintégrées (définitivement) lors de la détermination du résultat fiscal. Il s'agit notamment des provisions sur immobilisations corporelles, sur titres de participation (non cotés), sur les prêts, et pour risques et charges futures et éventuelles (risque fiscal ou social, garantie...)

Les provisions constituées au titre des indemnités de départ à la retraite doivent être réintégrées dans le résultat fiscal de l'exercice de leur constatation dès lors qu'elles n'ouvrent droit à déduction que du résultat imposable de l'année de leur décaissement aux bénéficiaires.

Toutefois, il faut faire attention à certaines charges qui sont comptabilisées en tant que « Provision », mais qui demeurent totalement déductibles. Il s'agit des charges réelles et rattachées à l'exercice en cours, mais dont le paiement est ultérieur à savoir :

- Provision pour congés payés ; (Courrier DGELF n° 599 du 27 mars 2015)
- Provision pour charges à payer (prime fin d'année, électricité, honoraires, intérêts courus…).

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

La moins-value provenant de la cession des actions ou parts des organismes des placements collectifs en valeurs mobilières (sociétés d'investissement à capital variable « SICAV » et les fonds communs de placement en valeurs mobilières) suite à la dépréciation de la valeur liquidative résultant de la distribution des bénéfices ou revenus n'est pas admise en déduction.

Pour la détermination de la moins-value non déductible, les dividendes à prendre en considération sont ceux résultant de la dernière distribution effectuée avant l'opération de cession des titres par les bénéficiaires des dividendes.

Exemple d'illustration : Supposons qu'une société soumise à l'impôt sur les sociétés ait réalisé au titre de l'exercice 2023 un bénéfice net de 250 000 dinars tenant compte d'une moins-value de 40 000 dinars provenant de la cession d'actions d'une société d'investissement à capital variable (SICAV).

La société a acquis les actions SICAV en date du 02 février 2023 pour 600 000 dinars représentant la valeur liquidative desdites actions à cette date, elle a bénéficié à ce titre de dividendes en date du 1er mars 2023 de 50 000 dinars et elle a procédé à la cession des actions en date du 15 mars 2022 sur la base d'un prix de cession égal à 560 000 dinars.

Dans ce cas, la moins-value de 40 000 dinars enregistrée n'est pas admise en déduction dès lors qu'elle résulte de la distribution de bénéfices (distribution de dividendes de 50 000 dinars), la société n'a pas ainsi enregistré aucune perte effective (acquisition des titres pour une valeur de 600 000 dinars et réception de 50 000 dinars au titre des dividendes et de 560 000 dinars au titre de la valeur de cession desdits titres).

Par conséquent, son bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 2023 est déterminé comme suit :

- Bénéfice net déclaré 250.000 D
- Réintégration de la moins-value non admise en déduction +40.000 D
- Déduction des dividendes de source tunisienne : -50.000 D
- Bénéfice net soumis à l'impôt sur les sociétés : 240.000 D

Reprenons les données de l'exemple et supposons que le bénéfice net réalisé soit de 230 000 dinars, en tenant compte d'une moins-value de 70 000 dinars provenant de la cession desdits titres sur la base d'un prix de cession de 530 000 dinars.

Dans ce cas, la moins-value effective admise en déduction est de 20 000 dinars (70.000 dinars - 50 000 dinars), et par conséquent, son bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 2023 est déterminé comme suit :

- Bénéfice net réalisé 230.000 D
- Réintégration de la moins-value non admise en déduction provenant de la distribution des bénéfices 50.000 D
- Déduction des dividendes de source tunisienne : -50.000 D
- Bénéfice net soumis à l'impôt sur les sociétés 230.000 D

§ 24. Prise en charge d'impôts directs

Ne sont pas admis en déduction, l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés y compris la retenue à la source y afférente, supporté à la place du redevable réel exigible selon la formule de prise en charge, et ce, compte non tenu de la qualité du bénéficiaire des montants, qu'il soit résident ou non-résident.

Cette mesure concerne aussi bien la prise en charge d'impôt au lieu et place des personnes et des entreprises non résidentes non établies en Tunisie que pour les personnes résidentes en Tunisie au titre des retenues à la source libératoire (cas des dividendes).

Exemple d'illustration : Supposons qu'une société unipersonnelle à responsabilité limitée a réalisé un bénéfice comptable de 230 000 dinars au titre de l'exercice 2022 et qu'elle a distribué des dividendes d'un 180 000 dinars tel que décidé par l'assemblée générale ordinaire du 30 juin 2023.

L'associé unique a prélevé toute la somme de 180 000 D au cours du mois de juillet 2023 et n'a pas effectué la retenue à la source libératoire de 10%.

En 2024, et après le dépôt de la déclaration annuelle d'impôt de l'exercice 2023, les services de l'administration fiscale ont procédé à une vérification fiscale préliminaire pour réclamer la retenue à la source non effectuée selon la formule de prise en charge 10%/(100%-10%) = 11,11% majoré des pénalités de retard ; soit un redressement en principal de 180 000 D x 11,11% = 20 000 D

La retenue à la source prise en charge ainsi que les pénalités de retard constituent des charges non déductibles.

§ 25. Transactions, amendes, confiscations et pénalités non déductibles

Les transactions, amendes, confiscations et pénalités de toutes natures mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant les prix, la commercialisation, la répartition de divers produits, le contrôle des changes, l'assiette des impôts, contributions ou taxes et d'une manière générale toute infraction à la législation en vigueur ne sont pas admis en déduction pour la détermination du résultat fiscal.

Il s'agit à titre d'exemple :

- Les pénalités de retard dans le paiement de tout ou partie de l'impôt ;
- La pénalité égale au montant des retenues non effectuées ou insuffisamment effectuées ;
- Les sanctions fiscales administratives et pénales ;
- Les sanctions émanant des ministères et organismes publics (Douane, CNSS, Ministère du commerce…) pour non-respect de la réglementation en vigueur.

En revanche, les pénalités contractuelles avec les tiers (clients, fournisseurs…) sont qualifiées comme de simples réductions de prix et sont, par conséquent, admises en déduction pour la détermination du bénéfice imposable (Courrier DGELF n° 409 du 17 mars 2003). Il s'agit notamment :

- Les pénalités pour paiement tardif ;
- Les pénalités de retard d'exécution d'un marché ;
- Les indemnisations liées au défaut des travaux ou produits livrés ;
- Les dommages-intérêts servis au personnel licencié…

Cotisations sociales résultant d'un contrôle de la CNSS : L'administration fiscale a considéré que les charges se rapportant tant au principal de la dette qu'aux pénalités relatives à des cotisations au régime légal de sécurité sociale résultant d'un contrôle de la CNSS, ne sont pas admises en déduction pour la détermination du résultat soumis à l'impôt. (Courrier DGELF n° 107 du 12 janvier 2018)

Cette exclusion du principal de la CNSS réclamé lors du contrôle, au titre des trois dernières années, émane du principe de la séparation des exercices. Le droit de déduction de la charge nécessite le dépôt d'une déclaration rectificative au titre des exercices couvert par le contrôle social.

Cas de non retenue ou de retenue insuffisante de 100% au titre de la TVA due par les non-résidents non établis en Tunisie : En cas d'intervention des services du contrôle d'une entreprise qui n'a pas effectué la retenue à la source exigible ou l'a insuffisamment effectué sur les sommes objet de factures émises de l'étranger ou de contrats conclus à cet effet, le montant principal de la TVA due objet de la retenue à la source qui est réclamée dans le cadre de l'opération de la vérification, sera déduit de la TVA due sur le chiffre d'affaires du client assujetti à la taxe, et ce, dans le cadre de la même opération de vérification. (Note commune n° 24/2014)

§ 26. Pertes de change non réalisées de l'exercice en cours

Selon la doctrine de l'administration fiscale, seules les différences de change entre le cours de la date d'acquisition et le cours effectif de paiement peuvent être prises en compte. Ainsi, la différence de change sera déterminée, sur le plan fiscal, pendant l'exercice où intervient le paiement par la différence entre le cours historique et le cours effectif de règlement. (Courrier DGI n° 603 du 14 mai 2019)

La perte de change résultante de l'actualisation des comptes d'actifs et de passifs (y compris les soldes bancaires) en monnaie étrangère n'est pas déductible fiscalement.

Comptablement, il est nécessaire de comptabiliser l'écriture d'extourne de la perte de change non réalisée au cours de l'exercice suivant.

L'amortissement des pertes de change inscrites en écart de conversion, relatives aux éléments monétaires de l'actif ou du passif à long terme libellés en monnaies étrangères, n'est pas admis en déduction. Ainsi, la perte résultant d'une différence de change, par rapport au cours de change historique, sur remboursement d'un emprunt contracté en devise est déductible de l'assiette imposable de l'année au cours de laquelle la perte est supportée effectivement, et ce, sous réserve du respect de toutes les conditions requises. (Courrier DGELF n° 518 du 2 mars 2016)

§ 27. Reprise des gains de change non réalisés de l'exercice précédent

Le gain de change résultant de l'actualisation des comptes d'actifs et de passifs en monnaie étrangère comptabilisé au cours de l'exercice précédent et déduit fiscalement doit être réintégré fiscalement au cours de l'exercice suivant. Cette technique suppose que l'entreprise a procédé à l'écriture d'extourne de l'actualisation de l'année précédente.

§ 28. Charges non portées à la déclaration de l'employeur (en cas de contrôle)

Pour être admises en déduction, les natures de charges suivantes doivent être portées dans la déclaration de l'employeur :

- Honoraires,
- Commissions,
- Courtages,
- Ristournes commerciales ou non commerciales (facture d'avoir),
- Rémunérations payées aux salariés et aux non-salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale,
- Rémunérations payées en contrepartie de la performance dans la prestation des services pour le compte d'autrui,[50] et
- Rémunérations et des primes attribuées aux membres des conseils, des directoires et des comités des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions.[51]

[50] Il s'agit notamment (i) des rémunérations payées par les entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant dans le secteur du commerce à leurs distributeurs des produits, marchandises et services en contrepartie de la performance qu'ils ont réalisée pour elle à leur profit et notamment en matière de formation et d'accompagnement des distributeurs et (ii) des rémunérations payées aux intermédiaires en bourse en contrepartie de la performance réalisée au profit de leurs clients. (Note commune n° 8/2016)

[51] Les jetons de présence et primes et rémunérations servis aux (i) conseil d'administration ou conseil de surveillance, (ii) directoire, (iii) comité permanent d'audit, (iv) comité de nomination et de rémunération et comité de

Outre le rôle de la déclaration de l'employeur relatif au détail des retenues à la source déclarées dans les 12 déclarations mensuelles par bénéficiaire, l'administration fiscale rajoute l'obligation de porter les catégories de charges précitées n'ayant pas fait l'objet d'une retenue à la source lors du paiement ou non payées et inscrites parmi les fournisseurs ou estimées en charges à payer, et ce, pour les bénéficiaires personnes physiques et morales tunisiennes ou étrangères.

À ce titre, il faudra se focaliser sur les annexes suivantes :

- Annexe 2 : Montants servis à des résidents en Tunisie ;
- Annexe 4 : Montants servis à des personnes non résidentes ou non établies en Tunisie ;
- Annexe 6 : Ristournes commerciales et non commerciales.

Pour les sociétés anonymes, il faudra porter sur la déclaration de l'employeur les jetons de présence payés aux administrateurs, au titre de l'exercice précédent, ayant fait l'objet d'une retenue à la source de 20% et les jetons de présence estimés au titre de l'exercice en cours.

Les rémunérations servies au président du conseil d'administration et aux administrateurs délégués doivent également être portées à la déclaration de l'employeur à l'Annexe n° 1 relatif aux traitements et salaires, et ce, même cas de provision en charges à payer.

Ainsi, les honoraires du commissaire aux comptes constatés en « charges à payer » doivent être déclarés une première fois dans la déclaration de l'employeur de l'exercice de constatation de la charge, puis une deuxième fois dans la déclaration de l'employeur à déposer au titre de l'exercice de paiement des honoraires. (Courrier DGELF n° 1134 du 13 avril 2017)

Les factures d'avoir relatives aux ristournes, remises, réductions sur ventes et escomptes financiers, doivent être portées sur la déclaration de l'employeur. Concernant les remises accordées au niveau des factures de vente, aucune obligation de mentionner lesdites remises au niveau de la déclaration d'employeur. (Courrier DGELF n° 523 du 9 juillet 2021).

En conséquence, l'entreprise n'est pas tenue de déclarer les remises intégrées dans les factures de vente pour pouvoir les déduire. (Tribunal administratif, Affaire n° 36883 du 1er novembre 2008)

Les omissions constatées au niveau de la déclaration d'employeur peuvent être régularisées sans perdre le droit à déduction, à condition que la régularisation soit antérieure à l'intervention des services du contrôle fiscal, c'est-à-dire avant la notification de l'avis préalable de la vérification de la situation fiscale de l'entreprise concernée. À défaut, l'entreprise perd son droit de déductibilité des rémunérations susvisées. (Courrier DGI n° 948 du 2 avril 2021)

Réductions accordées sur ventes de produits soumis à l'homologation administrative des prix : Les réductions commerciales accordées sur les ventes de produits soumis à l'homologation administrative des prix dans le respect des dispositions de la loi n° 91-64 du 29 juillet 1991 relative à la concurrence et aux prix, sont admises en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, et ce, sous réserve qu'elles :

- soient justifiées par des factures d'avoir ;
- soient portées sur la déclaration de l'employer. (Courrier DGELF n° 129 du 4 février 2011)

§ 29. Taxe de voyage (Timbre fiscal de voyage)

Le montant du timbre de voyage est fixé à 60 dinars.

risques des banques et des établissements financiers et (v) comité de maîtrise des risques et au comité de nomination et de rémunération créés dans les entreprises d'assurance et dans les entreprises de réassurance. (Note commune n° 11/2017)

§ 30. Intérêts non décomptés ou décomptés à un taux inférieur au taux prévu pour la rémunération des comptes courants associés (sociétés)

Font partie des résultats soumis à l'impôt, au taux de 8%, les intérêts non décomptés ou décomptés à un taux inférieur à ce taux au titre des sommes mises par la société à la disposition des associés.

L'administration fiscale a précisé que les sommes mises par une société filiale à la disposition de la société mère doivent être productives d'intérêt au taux minimal à 8%. Les intérêts s'appliquent aux sommes dues à l'associé, qu'elles aient été mises en numéraires à la disposition de la société ou qu'elles résultent de créances dues sur la société et qui n'ont pas été payées à l'échéance (vente d'actions non payées) ou de dividendes mis en paiement non réglés. (Courrier DGELF n° 1403 du 19 novembre 2008)

Ainsi, les rémunérations revenant aux associés, y compris les dividendes, mises à la disposition de la société dans un compte courant associé, sont réputées productives d'intérêts taux de 8% à partir de leur mise à la disposition de ladite société. (Courrier DGELF n° 78 du 18 janvier 2010)

Il convient d'appliquer le même principe (taux d'intérêt minimum de 8%) pour aux intérêts payés par la société émettrice de billets de trésorerie au profit de ses associés souscripteurs, tel le cas des opérations de mise à disposition de la société de montants par ses associés à travers le compte courant des associés. (Courrier DGELF n° 309 du 1er avril 2022)

Il y a lieu de préciser que le fait que les associés ne décomptent pas d'intérêts au titre des sommes qu'ils mettent à la disposition de la société, ne met pas obstacle à l'imposition des intérêts non décomptés entre les mains des associés, et ce, sur la base de 8% des sommes mises à la disposition de la société.

Dans ce cas, l'imposition a lieu même dans le cas où le capital de la société n'est pas totalement libéré et dans le cas où les sommes génératrices des intérêts dépassent 50% du capital. Etant entendu également qu'aucune déduction n'est admise à ce titre au niveau de l'entreprise emprunteuse pour le cas des intérêts non décomptés et ce pour défaut de comptabilisation des intérêts. (Note commune n° 18/2004)

Intérêts non décomptés ou insuffisamment décomptés sur les sommes mises à la disposition d'autrui (non associé) ou les créances sur les clients ayant un lien de dépendance depuis plus d'une année : L'administration fiscale a précisé que les redressements dans le cadre d'une opération de vérification fiscale entrainant la réintégration au résultat fiscal des intérêts non décomptés ou insuffisamment décomptés sur les sommes mises à la disposition d'autrui ou sur les créances avec les sociétés liées relatives à des services réalisés ou des marchandises ou des biens livrés depuis plus d'une année et non réglées peuvent donner lieu à la déduction des intérêts ainsi réintégrés du résultat fiscal du bénéficiaire des sommes ou des créances en question, et ce, à condition de faire l'objet d'une facturation conformément à la législation fiscale en vigueur.

Le bénéficiaire des sommes ou des créances ayant donné lieu à la réintégration des intérêts pourrait prétendre à la déduction desdits intérêts du résultat fiscal des exercices concernés dans le cas où les exercices en question ne sont pas prescrits et n'ont pas fait l'objet d'une vérification fiscale approfondie déjà clôturée. (Note commune n° 22/2016)

Intérêt applicable au titre des placements financiers sur le marché international (cash pooling) : Les intérêts résultant des placements financiers sur le marché international, auprès de sociétés non liées sont décomptés en application du taux pratiqué sur le marché international et font, par la suite, partie intégrante des produits imposables.

En revanche, le taux d'intérêt ne doit pas être inférieur à 8% dès lors qu'il s'agit de placement financier auprès de sociétés du même groupe. (Courrier DGELF n° 1392 du 15 juillet 2015)

Exemple d'illustration : Soit une société qui a mis à la disposition de l'un de ses associés, le 1er juillet 2023, la somme de 1 000 000 dinars moyennant un taux d'intérêt de 5%. Dans ce cas, il y a lieu de réintégrer aux résultats imposables de ladite société au titre dudit exercice, les intérêts non décomptés soit : 1 000 000 D x (8% - 5%) x 6/12 = 15 000 D

Ladite société a comptabilisé des dividendes à recevoir d'un montant de 8 000 000 dinars auprès de sa filiale, tels que décidés par l'assemblée générale ordinaire du 30 juin 2023, sans indication de la date de mise en paiement des dividendes.

En application des dispositions de l'article 288 du code des sociétés commerciales, tout associé doit recevoir sa part des dividendes dans un délai maximum de trois mois de la date de la tenue de l'assemblée générale qui a décidé la distribution. Dans le cas de dépassement du délai de trois mois, les bénéfices non distribués génèrent un intérêt commercial au sens de la législation en vigueur.

Dans ce cas, il y a lieu de réintégrer aux résultats imposables de la société mère au titre dudit exercice, les intérêts non décomptés, au titre de la période postérieure au délai de trois mois ; soit : 8 000 000 D x 8% x 3/12 = 160 000 D

§ 31. Plus-value de cession des éléments d'actifs non comptabilisée ou insuffisamment comptabilisée (en cas de contrôle)

L'administration fiscale peut rectifier le prix de cession des éléments d'actifs sur la base de présomptions de fait formées notamment de comparaisons avec des opérations similaires. Ledit principe découle de la théorie de l'acte anormal de gestion.[52]

§ 32. Profit résultant de l'abandon des créances non comptabilisé (en cas de contrôle)

Les créances abandonnées au profit de l'entreprise constituent des produits exceptionnels qui font partie intégrante de son résultat fiscal. Selon l'administration fiscale, et sauf preuve du contraire, ce principe s'applique également aux dettes fournisseurs non réclamées par les créanciers remontant à une période prescrite.

Les revenus exceptionnels réalisés suite à l'apurement du compte « Charges à payer » et du compte « Fournisseurs » dont les soldes remontent à des périodes prescrites sont soumis à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année d'apurement des comptes. (Courrier DGELF n° 1170 du 30 juillet 2012)

De même, les provisions déduites antérieurement sont réintégrées au résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elles deviennent sans objet.

§ 33. Insuffisance de chiffre d'affaires et produits non comptabilisés (en cas de contrôle)

Les services de l'administration fiscale qualifient les versements inscrits au crédit des comptes courant associés de chiffre d'affaires non comptabilisé, sauf en cas de présentation d'un acte de prêt ayant une date certaine antérieure. Dans tous, les cas, les versements en espèce ne sont pas acceptés.

Les crédits d'impôt fictif à l'instar de celui prévu par les conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et les autres pays et permettent aux sociétés de déduire un impôt non payé, doit être pris en considération parmi les produits comptables et l'assiette imposable de l'année en cours de laquelle le crédit est devenu acquis pour la société. (Note commune n° 19/2016)

Les marchandises faisant l'objet d'apport au capital d'une société doivent être évaluées à leur valeur réelle à la date de la participation (Courrier DGELF n° 773 du 23 mai 2014)

Lors d'une vérification fiscale, le redressement du chiffre d'affaires peut se faire par des recoupements avec les informations collectées par l'administration fiscale, la valorisation des bons de livraison non facturés au 31 décembre (BL non facturé) et des écarts de stock non justifiés (écart d'inventaire physique) ou par reconstitution des stocks à travers la comptabilité matières avec une tolérance pour admettre les écarts justifiés par le taux de déchet du secteur d'activité.

---

[52] Tribunal Administratif, Affaire n° 314513 du 15 juillet 2022 :

وحيث لئن كان مبدأ حرّية تسير المؤسسات الاقتصادية يقتضي الاعتراف لمسيرها بالحرية والاستقلالية في اتخاذ القرارات الملائمة لنشاط المؤسسة وفيْ تصرف شؤونها وإدارة ممتلكاتها، فإن ذلك لا يحول دون الإقرار بحق مصالح الجباية في تسلُّط رقابتها على سلامة طرق التصرف المتبعة والتصدي لكل التصرفات التي قد تتعارض مع مصالح المؤسسة وغاياتها أو قد تؤدي إلى التهربً الجبائي.

وحيث دأب فقه القضاء فيْ هذا السياق على التمُيز بالنسبة لأعمال التصرف التيْ تنتهجها المؤسسات بين أعمال التصرف العادية وأعمال التصرف غير العادية بحيُث تعتبر تصرفات المؤسسة عادية كلما اقترنت من ناحُة بتوفير جملة من الظروف والملابسات التي قد تبررها ومن ناحُة أخرى بتحقُّق منفعة مالية أو اقتصادية مباشرة أوغُر مباشرة للمؤسسة المعنية. وفي غياب تلك المنفعة، فإن التصرفات تصبح غير عادية ولا يمكن قبولها من الناحية الجبائية.

A ce titre, l'administration fiscale a précisé qu'en application de la doctrine administrative, la réintégration des versements en banques et des montants comptabilisés en comptes courants des associés, présumés correspondre à des minorations du chiffre d'affaires, parmi les résultats fiscaux des exercices objet d'une vérification fiscale, ne peut pas entrainer l'enregistrement de taux de marges bénéficiaires brutes et nettes qui dépassent nettement les taux habituellement pratiqués dans des activités similaires. (Courrier DGI n° 98 du 31 mai 2023)

La jurisprudence du tribunal administratif confirme le droit de l'administration fiscale pour le redressement du chiffre d'affaires à partir des renseignements, documents ou présomptions de fait ou de droit :

- Dans le cadre d'un contrôle approfondi, un redressement peut s'appuyer sur la comptabilité pour le contribuable soumis à l'obligation de tenue de comptabilité nonobstant les irrégularités qui entachent cette comptabilité, sans préjudice dans tous les cas, du recours aux renseignements, documents ou présomptions de fait ou de droit. (Affaire n° 313206 du 1 er février 2018)
- Reconstitution du chiffre d'affaires par recoupement avec les retenues à la source portées sur la déclaration de l'employeur et l'intégration du chiffre d'affaires provenant des marchés conclus avec plusieurs entreprises. (Affaire n° 315411 du 13 janvier 2021)
- Fixation du chiffre d'affaires d'un café sur la base des équipements utilisés, la nature des services, le nombre d'employés et la valeur locative suite à une visite du lieu d'exploitation. (Affaire n° 312710 du 21 janvier 2021)
- Reconstitution du chiffre d'affaires provenant du commerce en gros de produits alimentaires et de produits détergents sur la base de taux de marges bénéficiaires. (Affaire n° 312541 du 18 février 2021)
- Régularisation par l'administration fiscale des déclarations déposées par application d'un taux de marge bénéficiaire plus élevé retenu et accepté par le contribuable lors d'une vérification préliminaire antérieure de sa situation fiscale. (Affaire n° 314090 du 20 mai 2020)
- La reconstitution par l'administration fiscale des taux et marges de bénéfice brut de certains produits relève d'un droit légal et ne constitue pas une infraction au principe de liberté de gestion des entreprises. (Affaire n° 313905 du 25 novembre 2020)

§ 34. Salaires et intérêts servis à l'exploitant (entreprise individuelle)

L'exploitant individuel ainsi que son conjoint et ses enfants mineurs ne sont pas considérés comme faisant partie du personnel de l'entreprise individuelle.

§ 35. Salaires et intérêts servis aux associés des sociétés de personnes et assimilées à raison des sommes versées par eux dans la caisse de l'entreprise en sus de leur apport en capital (sociétés de personnes)

Les associés des sociétés de personnes et assimilées ainsi que leur conjoint et leurs enfants mineurs ne sont pas considérés comme faisant partie du personnel desdites sociétés.

La rémunération du gérant non associé des sociétés de personnes et assimilées est déductible du résultat fiscal.

§ 36. Taxe au profit du fonds de soutien de la santé publique

La taxe due par les cliniques privées mono disciplinaires, les cliniques privées pluridisciplinaires et les prestataires de services sanitaires appartenant au secteur privé (médecins, vétérinaires, laboratoires d'analyses…) fixée à 1% du chiffre d'affaires hors taxes, à l'exception du chiffre d'affaires provenant de l'activité d'hémodialyse, n'est pas admise en déduction.

§ 37. Redevance de compensation

La redevance de compensation due sur la base du chiffre d'affaires local hors droits et taxes n'est pas déduite de la base de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés. (Note commune n° 11/2024)

Les taux de la redevance sont fixés comme suit :

- 3% pour les établissements touristiques qui fournissent des prestations d'hébergement des clients, les restaurants classés touristiques, les restaurants franchisés d'une marque ou d'une enseigne commerciale étrangère, les bars, les salons de thé, les cafés des 2ème et 3ème catégories, et les industries de boissons gazeuses, de bières, de vins et de boissons alcoolisées.
- 5% pour les casinos, les boites de nuit non affiliés à un établissement touristique, les cabarets et les pâtissiers.

Sont exclus de l'application de la redevance de compensation, les pâtissiers qui produisent exclusivement des pâtisseries traditionnelles populaires dont la liste est fixée par l'arrêté de la ministre des finances du 10 mai 2024, relatif à la fixation de la liste des pâtisseries traditionnelles populaires exclues de l'application de la redevance de compensation.

§ 38. Contribution Sociale de Solidarité

La contribution sociale de solidarité n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés.

La contribution sociale de solidarité est égale à :

- Pour les personnes physiques, la contribution sociale de solidarité est égale à la différence entre l'impôt sur le revenu déterminé sur la base du barème annuel de l'impôt sur le revenu, en majorant d'un demi-point (0,5) les taux d'imposition applicables aux tranches de revenu prévues par ledit barème et l'impôt sur le revenu déterminé sur la base dudit barème d'impôt sans la majoration d'un demi-point des taux d'imposition,
- Pour les sociétés, les entreprises et les fonds soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 35% ou 40%, la contribution sociale de solidarité est égale à la différence entre l'impôt sur les sociétés dû au taux de 35% majoré de 4 points et l'impôt sur les sociétés dû selon ledit taux sans la majoration des quatre points, avec un minimum de 500 dinars.
- Pour les sociétés et les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés à un taux inférieur à 35%, la contribution sociale de solidarité est égale à la différence entre l'impôt sur les sociétés dû au taux de 20%, 15% ou 10% selon le cas, majoré de 3 points et l'impôt sur les sociétés dû selon l'un desdits taux sans la majoration des trois points, avec un minimum égal à :
    - 400 dinars pour les sociétés et les entreprises soumises à l'IS au taux de 20%,
    - 200 dinars pour les sociétés et les entreprises soumises à l'IS au taux de 10%.
- Pour les sociétés et les entreprises qui sont totalement exonérées de l'impôt sur les sociétés conformément à la législation en vigueur ou celles qui bénéficient de la déduction totale de leurs bénéfices provenant de l'exploitation : 400 dinars.

Lesdites dispositions s'appliquent aux bénéfices et revenus servant de base pour le calcul de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu dont le délai de déclaration intervient au cours des années 2023, 2024, 2025 et 2026 (soit les exercices comptables 2022, 2023, 2024 et 2025).

§ 39. Contribution sectorielle (non conjoncturelle)

La contribution sectorielle n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

La contribution est due par les banques et les établissements financiers, les entreprises d'assurance et de réassurance y compris les entreprises d'assurance et de réassurance takaful et le fonds des adhérents, les opérateurs de réseaux des télécommunications et par les concessionnaires automobiles, et ce, à partir du 1er janvier 2026 (à partir de l'exercice 2025).

Ladite contribution est fixée à 4% des bénéfices servant de base pour le calcul de l'impôt sur les sociétés dont le délai de déclaration intervient à partir de l'année 2026 avec un minimum de 10.000 dinars.

§ 40. Impôt sur le revenu (entreprise individuelle)

§ 41. Impôt sur les sociétés

Outre la charge d'impôt sur les sociétés, l'impôt payé à l'étranger et non déductible en Tunisie en tant que crédit d'impôt, constitue une charge non déductible fiscalement. Il s'agit de :

- La quote-part de l'impôt supporté conformément à la convention mais excédant l'impôt sur les sociétés en Tunisie au titre du bénéfice de l'opération d'exploration de services,
- Impôt indûment payé ou payé à un taux supérieur à celui prévu par la convention,
- Impôt payé dans un État qui n'a pas conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie,
- Impôt payé à l'étranger sur un revenu non imposable en Tunisie (cas des sociétés exonérées d'impôt ou des sociétés bénéficiant de la déduction totale des bénéfices provenant de l'activité).

Sous réserve du champ d'application et des délais relatifs à la plateforme électronique TEJ, les retenues à la source non établies sur la plateforme électronique, reçues auprès des entreprises concernées par l'obligation d'adhésion à ladite plateforme, ne sont pas admises en déduction et doivent être inscrites en charge non déductible fiscalement.

Exemple d'illustration : Soit une société partiellement exportatrice qui a réalisé au titre de l'exercice 2023 un bénéfice net de 800 000 dinars dont 40% provenant d'une opération d'exportation à titre d'une étude technique réalisée pour une société résidente en France et facturée pour 450 000 dinars.

Si on suppose que les 450 000 dinars aient subi la retenue à la source de 15% conformément à la convention de non double imposition, l'imputation de la retenue s'effectue comme suit :

- Bénéfices provenant de l'export : 800.000 D x 40% = 320.000 D
- IS dû au titre de l'opération d'exploration : 320.000 D x 15% = 48.000 D
- Retenue à la source subie en France : 450.000 D x 15% = 67.500 D
- Impôt supporté en France non admis en déduction : 67.500 D - 48.000 D = 19.500 D

Le différentiel soit 19 500 dinars, doit être inscrit en charge non déductible fiscalement.

§ 42. Contribution conjoncturelle au profit du budget de l'Etat

Est instituée une contribution conjoncturelle au profit du budget de l'Etat pour l'année 2025, due par les entreprises dont le chiffre d'affaires pour l'année 2023 est égal ou supérieur à 20 millions de dinars hors taxes et soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 15% au titre de la même année.

Ladite contribution est fixée à 2% des bénéfices servant de base pour le calcul de l'impôt sur les sociétés dont le délai de déclaration intervient au cours de l'année 2025 avec un minimum de 1.000 dinars.

Ladite contribution n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

Section 3. Les déductions de première catégorie

Les déductions de première catégorie peuvent engendrer un déficit fiscal ou l'aggraver.

§ 1. Produits réalisés par les établissements situés à l'étranger (sociétés)

Les produits et revenus relatifs aux établissements situés à l'étranger ne sont pas imposables en Tunisie.

Le rejet de la comptabilité d'une société par les services du contrôle fiscal ne constitue pas en soi un motif suffisant pour le retrait des avantages fiscaux au titre de la déduction des bénéfices réalisés dans le cadre d'exploitations situées à l'étranger, lorsque le contribuable présente les justificatifs nécessaires. (Courrier DGI n° 14 du 29 mai 2024)

Exemple d'illustration : Supposons qu'un bureau d'étude résident en Tunisie ait conclu un contrat pour la réalisation d'une activité de surveillance de la construction d'une usine au Sénégal pour une période de 2 ans à partir de l'année 2023 et que le résultat comptable du bureau en question au titre de l'année 2023 soit bénéficiaire de 500 000 dinars pour un chiffre d'affaires global HT de 3 000 000 dinars (dont 1 200 000 dinars réalisé au Sénégal).

Supposons aussi que le montant total des frais généraux soit de 520 000 dinars alors que les charges directes liées à l'exploitation du Sénégal sont de 700 000 dinars. Dans ce cas, le résultat fiscal dudit bureau au titre de l'exercice 2023 serait déterminé comme suit :

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

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

Toute reprise sur provision initialement non déduite lors de la détermination du résultat fiscal doit être déduite fiscalement des produits imposables. (Courrier DGELF n° 1477 du 3 juillet 2013)

Il est impératif d'identifier l'année de constatation de la dotation aux provisions et vérifier son traitement dans le décompte fiscal de ladite année ; en l'absence des justificatifs nécessaires, la reprise sur provision constitue un produit imposable.

Le principe consiste à ce que toute charge non déduite antérieurement comptabilisée sous forme de provision ou d'estimation ; sa reprise, son extourne ou annulation ne constitue pas, par symétrie, un produit imposable.

Cette mesure concerne aussi bien les provisions pour risques et charges (non déductible par nature) que les provisions déductibles par nature (stocks, actions cotées en bourse et clients contentieux) qui n'ont pas pu être déduites soit à cause des limites de déduction autorisées, soit par choix de l'entreprise.

Pour une entreprise bénéficiaire d'une exonération de l'impôt ou de la déduction totale des bénéfices et revenus provenant de l'activité, la reprise sur une provision initialement déduite de la base imposable de l'exercice de sa constitution doit être prise en compte pour la détermination de l'assiette soumise à l'impôt, et ce, quel qu'en soit le régime fiscal régissant l'entreprise au cours de l'année de la constitution de ladite provision. (Courrier DGELF n° 1311 du 8 juillet 2015)

Ainsi, il est nécessaire d'accorder de l'importance au décompte fiscal des sociétés bénéficiaire d'un avantage fiscal et de ne pas déduire les provisions de toute nature, et ce, afin de bénéficier de la déduction de la reprise sur provision ultérieurement et réduire ainsi le résultat imposable.

§ 3. Gains de change non réalisés de l'exercice en cours

Fiscalement, seules les différences de change entre le cours de la date d'acquisition et le cours effectif de paiement peuvent être prises en compte. Ainsi, la différence de change sera déterminée, sur le plan fiscal, pendant l'exercice où intervient le paiement par la différence entre le cours historique et le cours effectif de règlement.

Le gain de change résultant de l'actualisation des postes du bilan (y compris les comptes bancaires) en monnaie étrangère n'est pas imposable fiscalement.

L'actualisation du solde des comptes bancaires comptabilisés en monnaie étrangère compte tenu du cours de change à la date de clôture de l'exercice comptable n'a aucune incidence sur le résultat fiscal de l'année d'actualisation. Les bénéfices ou pertes de change sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable au titre de l'année de la réalisation effective c'est-à-dire l'année de conversion des montants en devise au dinar tunisien (Courrier DGELF n° 1538 du 25 mai 2016)

§ 4. Reprise des pertes de change non réalisées de l'exercice précédent

La perte de change résultant de l'actualisation des comptes d'actifs et de passifs en monnaie étrangère comptabilisé au cours de l'exercice précédent et réintégrée fiscalement doit être déduite fiscalement au cours de l'exercice suivant. Cette technique suppose que l'entreprise a procédé à l'écriture d'extourne de l'actualisation de l'année précédente.

§ 5. Rappel des taxes et de droits consécutifs à une vérification fiscale (en cas de contrôle fiscal)

TVA réclamée par les services du contrôle fiscal dans le cadre d'une opération de vérification fiscale : Les entreprises peuvent déduire pour la détermination de leur assiette imposable, la TVA réclamée par les services du contrôle fiscal dans le cadre d'une opération de vérification fiscale. La déduction couvre aussi bien la TVA non collectée que la TVA dont la déduction a été remise en cause.

- **TVA non collectée** : Il s'agit de la TVA non facturée ou insuffisamment facturée au client ; dans ce cas, la déduction de ladite TVA s'effectue du résultat fiscal des années concernées par la vérification fiscale, et ce, seulement en cas d'impossibilité de la récupérer auprès du client.
- **TVA dont la déduction a été remise en cause** : La déduction de la TVA réclamée relative aux acquisitions des actifs amortissables et aux autres acquisitions a lieu comme suit :
  - Pour la TVA relative aux acquisitions des actifs amortissables : En cas de remise en cause de la déduction de la TVA supportée au titre des actifs amortissables et déduite à tort, l'entreprise peut rectifier la valeur d'acquisition desdits actifs pour y incorporer la TVA ainsi réclamée par les services de contrôle fiscal. La déduction de la TVA a lieu dans ce cas, par voie d'amortissement.
  - Pour la TVA relative aux autres acquisitions : La TVA dont la déduction a été remise en cause au titre des acquisitions est déduite du résultat fiscal du même exercice du fait que la TVA non déductible constitue une composante du coût, les charges ayant supporté la TVA non déductible étant comptabilisées sur la base de leur prix TTC soit y compris la TVA.

Etant précisé que la TVA dont la déduction a été remise en cause dans le cadre d'une opération de vérification fiscale ne peut être déduite que lorsqu'elle se rapporte à une charge fiscalement déductible ou à une immobilisation dont l'amortissement est déductible. (Note commune n° 24/2016)

En outre, les réclamations en principal par les services du contrôle fiscal relatives aux taxes, non exclus du droit de déduction en cas de déclaration spontanée, à l'instar de la TCL, de la TFP, du FOPROLOS, sont déductibles des années concernées par la vérification fiscale. (Courrier DGELF n° 444 du 27 avril 2011)

Possibilité de facturation de la TVA due suite à une vérification fiscale aux clients : Une société ayant subi un redressement fiscal en matière de TVA peut procéder à la facturation du principal de la TVA due dans le cadre d'une vérification fiscale à ses clients, dans la limite des années non prescrites avec le droit de récupérer ladite TVA par les clients assujettis. (Courrier DGI n° 12 du 3 janvier 2012)

§ 6. Amortissements excédentaires réintégrés aux résultats des années antérieures

Les amortissements constatés en comptabilité et excédant les quotités admises fiscalement, et réintégrés, soit spontanément soit après intervention des services des impôts demeurent reportables et imputables sur les résultats des exercices suivants dans les mêmes conditions et limites prévues par la législation fiscale en vigueur. (Note commune n° 22/2008)

Exemple d'illustration : Soit une entreprise qui a acquis un matériel industriel le 1er janvier 2020 pour une valeur hors TVA de 30 000 dinars.

Si on suppose que l'entreprise ait comptabilisé les amortissements relatifs au matériel en tenant compte d'une période d'utilisation de 3 ans (Taux 33,33%). Les annuités d'amortissements comptabilisées sont de 10 000 dinars et ce, pour les exercices 2020, 2021 et 2022.

Étant donné que les amortissements déductibles pour les équipements sont limités à 15% (taux maximum), soit sur une période d'utilisation de 6 ans et 8 mois, la quote-part excédentaire de l'amortissement annuel est dans ce cas réintégrée soit 5 500 D au niveau du tableau de détermination du résultat imposable pour les exercices en question soit 2020, 2021 et 2022.

Les amortissements ainsi réintégrés (la différence entre la valeur d'acquisition et les amortissements déduits soit 30 000 D – 13 500 D = 16 500 D) continuent à être déduits des résultats des exercices ultérieurs soit 2023 à 2026 et ce selon le même taux soit 15% de la valeur d'acquisition soit 4 500 D pour chacune des années 2023, 2024 et 2025 et 3 000 D pour l'année 2026.

Section 4. Déduction des provisions

Sont admises en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, (i) les provisions pour créances douteuses y compris les impôts indirects qu'elles ont subis, (ii) les provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente et (iii) les provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse, et ce, dans la limite de 50% du bénéfice imposable.

Limite générale de déduction des provisions : La déduction des provisions cumulées est limitée à 50% du bénéfice imposable avant déduction des provisions et imputation des déficits et déduction des bénéfices ou revenus exonérés ne pouvant générer de déficit. (Courrier DGELF n° 359 du 18 mars 2010)

Le reliquat des provisions est reportable indéfiniment.

La quote-part de la provision sur stock excédant 50% du prix de revient d n'est pas concernée par le mécanisme de report sur les exercices ultérieurs.

Calcul des provisions sur la base du bénéfice redressé : Les provisions déductibles peuvent être recalculées sur la base du bénéfice redressé dans le cadre d'un contrôle fiscal approfondi. (Courrier DGELF n° 99 du 13 janvier 2003)

Entreprises exclues : La déduction des provisions n'est pas accordée aux personnes physiques exerçant une activité industrielle ou commerciale (BIC), dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 150 mille dinars, qui ont opté pour la détermination de leur bénéfice net sur la base d'une comptabilité simplifiée.

§ 1. Provision sur créances douteuses

La déduction des provisions pour créances douteuses est subordonnée à son enregistrement en comptabilité et à l'engagement d'une action en justice. L'engagement d'une action en justice est justifié par l'enrôlement de l'affaire devant les tribunaux compétents pour la récupération de la créance objet de provisions. (Note commune n° 5/2016)

La déduction des provisions pour créances douteuses est subordonnée à l'engagement d'une action en justice, les mises en demeure ou les avertissements de paiement ne substituent pas un engagement d'une action en justice. (Tribunal administratif, Affaire n° 312475 du 12 mars 2018)

Les provisions constituées au titre des débiteurs divers ne peuvent pas être admises en déduction pour la détermination du résultat imposable. (Courrier DGELF n° 1172 du 14 mai 2013)

Le bénéfice du droit à déduction des provisions pour créances douteuses est subordonné à l'engagement d'une action en justice, et ce, même pour un client étranger se trouvant en phase de règlement judiciaire. (Courrier DGELF n° 2127 du 15 juillet 2016)

La condition de poursuite en justice exigée pour la déduction des provisions pour créances douteuses doit être remplie avant la clôture de l'exercice au titre duquel la provision est déduite. (Courrier DGELF n° 1172 du 14 mai 2013)

Sur cette base, l'administration fiscale a précisé que des créances douteuses constituées en N et dont l'action en justice n'a été engagée qu'en N+1, ne peuvent pas bénéficier de la déduction du résultat de l'année N à déclarer en N+1 (Courrier DGELF n° 637 du 15 mai 2012). Ainsi, les provisions constituées au cours d'une année au titre de créances douteuses et pour lesquelles une action en justice est engagée sont admises en déduction du résultat fiscal de l'année de leur constitution, et ce, dans la limite de 50% du bénéfice imposable. (Courrier DGELF n° 1124 du 6 octobre 2025)

Face à cette situation, la société peut faire une reprise sur provision en N+1 (produit à déduire en N+1 vu la dotation a été réintégrée en N) et constater à nouveau la dotation aux provisions en N+1 pour bénéficier de la déduction.

La condition relative à l'engagement d'une action en justice pour la déduction des provisions constituées au titre des créances n'est pas applicable lorsqu'il s'agit de :

- Créances de l'État, des collectivités locales et des établissements et des entreprises publics, et ce, pour les personnes morales ;
- Créances des entreprises tunisiennes en difficultés économiques, et ce, durant la période de suspension des procédures judiciaires, et ce, pour les entreprises individuelles et les personnes morales.

§ 2. Provision sur actions cotées en bourse

Pour la constitution d'une provision pour dépréciation, les actions sont évaluées d'après le cours moyen journalier à la bourse des valeurs mobilières de Tunis du dernier mois de l'exercice au titre duquel la provision est constituée.

Les provisions constituées au titre de la dépréciation d'actions non encore admises à la côte de la bourse de Tunis ne peuvent pas être déduites pour la détermination du résultat imposable.

§ 3. Provision sur stocks destinés à la vente

Le montant des provisions déductibles est constitué par la différence entre le prix de revient du produit et la valeur de réalisation nette à la date de clôture sans tenir compte des frais non réalisés à cette date (sans déduction des charges à engager pour réaliser la vente tels que les frais de distribution) et sans que ce montant excède 50% du prix de revient du produit.

La valeur de marché connue à la clôture de l'exercice constitue généralement une mesure appropriée de la valeur probable de réalisation des éléments des stocks. Lorsque les produits sont subventionnés ou bénéficient d'une compensation à la vente, la valeur de réalisation nette inclut la valeur de la subvention ou de la compensation.

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

En conséquence, sont exclus de la déduction les provisions constituées au titre des stocks en cours de production et des stocks de matières ou des fournitures (pièces de rechange, des matières premières, des emballages) devant être consommées au cours du processus de production. (Note commune n° 9/1998)

Modalité de calcul du coût de revient : En ce qui concerne les produits achetés et destinés à la revente en l'état, le prix de revient comprend notamment, le prix d'achat, c'est-à-dire le montant résultant de l'accord des parties à la date de l'opération, les droits de douane à l'importation et les taxes indirectes non récupérables par l'entreprise ainsi que les frais de transport.

Quant au prix de revient des biens produits par l'entreprise, il comprend le coût d'acquisition des matières consommées au cours du cycle de production et une quote-part des coûts indirects de production pouvant être rattachée à la production tels que les frais généraux d'administration, les frais financiers et les amortissements. (Note commune n° 9/1998)

§ 4. Obligations déclaratives

La déduction des provisions dans les limites susvisées est conditionnée par le dépôt, par les entreprises, à l'appui de leurs déclarations annuelles d'impôt sur les revenus ou les bénéfices :

a) Un état détaillé des provisions pour créances douteuses qui doit indiquer (i) l'identité du débiteur, (ii) la valeur nominale des créances par tiers, (iii) les provisions constituées et (iv) la valeur nette comptable. Pour les créances des entreprises en difficultés économiques, l'état doit mentionner les références de la décision de suspension des procédures judiciaires.

b) Un état détaillé des provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente qui doit indiquer par catégorie de stocks (i) le coût d'origine, (ii) les provisions constituées et (iii) la valeur comptable nette par catégorie de stocks.

c) Un état détaillé des provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse indiquant (i) le coût d'origine des actions, (ii) leur valeur comptable nette et (iii) le montant desdites provisions constituées.

Pour les entreprises ayant adhéré au système de la télé-déclaration et du télépaiement, elles demeurent concernées par l'obligation de dépôt des états financiers en papiers annexés des états exigés par la réglementation en vigueur, et ce, dans les mêmes délais de dépôt de la déclaration annuelle d'impôt.

§ 5. Report des provisions déductibles

Le reliquat des provisions qui n'ont pu être déduites au cours de l'exercice de leur constatation en raison de l'enregistrement d'un résultat déficitaire ou en raison du plafonnement à 50% du bénéfice fiscal n'est pas perdu définitivement pour l'entreprise qui peut opérer la déduction de ce reliquat sur les exercices ultérieurs, toujours dans la limite du plafond de 50% des bénéfices des premiers exercices suivants qui laissent apparaitre un bénéfice suffisant pour les imputer, tant que les conditions de déductibilité sont maintenues.

Il est admis de prendre en considération les provisions sur créances douteuses comptabilisées antérieurement et réintégrées pour défaut d'action en justice et ce au titre de l'exercice ayant fait l'objet d'une procédure judiciaire.

Les provisions déductibles et qui n'ont pas été déduites bien qu'elles n'aient pas dépassé lesdites limites de déduction, ne sont plus déductibles des bénéfices des exercices ultérieurs du fait qu'il s'agit d'un abandon volontaire de déduction d'une charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable des entreprises. (Note commune n° 11/2006)

Toutefois, l'entreprise peut, avant l'intervention des autorités de contrôle, déposer une déclaration rectificative de l'impôt au titre des exercices bénéficiaires et déduire le montant des provisions n'ayant pas été déduites, et ce dans la limite des bénéfices réalisés des exercices concernés par la régularisation. (Courrier DGELF n° 1986 du 23 juillet 2018)

§ 6. Exemple d'illustration

Soit une société exerçant une activité commerciale soumise à l'impôt sur les sociétés qui a réalisé au titre de l'année 2022 un bénéfice net de 600 000 dinars avant déduction des provisions.

Supposons que la société ait constitué au titre de la même année des provisions au titre des créances douteuses de 300 000 dinars détaillées comme suit :

Désignation	Créance	Provision	Action en justice	Situation
Client 1	300 000 D	100 000 D	En 2022	Client étranger
Client 2	170 000 D	170 000 D	En 2023	Client en difficulté
Client 3	30 000 D	30 000 D	Non	En règlement judiciaire
Total	500 000 D	300 000 D		

Et des provisions au titre de la dépréciation de la valeur des stocks de marchandises de 320 000 dinars. Le prix de revient des marchandises enregistré en comptabilité étant de 600 000 dinars et la valeur de réalisation nette connue au 31 décembre 2022 étant de 280 000 dinars.

Désignation	Prix de revient	Valeur de réalisation nette	Provision
Article 1	400 000 D	100 000 D	300 000 D
Article 2	200 000 D	180 000 D	20 000 D
Total	600 000 D	280 000 D	320 000 D

Et des provisions pour risques et charges d'un montant de 50 000 dinars et des provisions pour dépréciation des parts sociales d'une société en règlement judiciaire de 150 000 dinars.

Dans ce cas, les provisions déductibles et le bénéfice imposable sont déterminés comme suit :

- Bénéfice fiscal avant déduction des provisions : 600 000 D

- Déduction des provisions au titre des créances douteuses
    - Provisions constituées 300 000D
    - Provisions déductibles (Client 1 et 3) : 130 000 D
    - Provisions non déductibles (Client 2) : 170 000 D

- Déduction des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des stocks
    - Provisions constituées Article 1 : 300 000 D
    - Limite déductible (400 000 D x 50%) : 200 000 D
    - Partie déductible : 200 000 D

    - Provisions constituées Article 2 : 20 000 D
    - Limite déductible (200 000 D x 50%) : 100 000 D
    - Partie déductible : 20 000 D

    - Provisions déductibles (200 000 D + 20 000 D) : 220 000 D

- Total des provisions déductibles (130 000 D + 220 000 D) : 350 000 D

- Limite de déduction (600 000 D x 50%) = 300 000 D
    - Déduction totale des provisions sur créances douteuses : 130 000 D
    - Déduction partielle des provisions sur stocks (Article 1) : 170 000 D

- Bénéfice net imposable (600 000 D - 300 000 D) : 300 000 D

- Provisions reportables sur les exercices ultérieurs
    - Reliquat provisions sur stocks (Article 1) : 30 000 D
    - Provisions sur stocks (Article 2) : 20 000 D

La société peut choisir l'ordre d'imputation de son choix pour les provisions déductibles. La partie non imputée doit être identifiée et détaillée par nature pour bénéficier de son report sur les premiers exercices bénéficiaires dans la limite de 50 % du bénéfice imposable.

Les provisions pour risques et charges et les provisions pour dépréciation des parts sociales (société non cotée à la BVMT) ne sont pas admises en déduction.

Pour les exercices suivants :

- La reprise sur provision d'une partie des provisions sur stocks de l'Article 1 pour 300 000 D ne sera imposée qu'à hauteur du montant de la provision initialement déduit soit 170 000 D. Ainsi, la reprise sur provision de la quote-part non déduite de 30 000 D et de la partie excédentaire de 100 000 D constituent des produits non imposables (à déduire).
- La provision sur la créance du client 2 pour 170 000 D peut être déduite à partir de l'exercice 2023 en cas d'engagement d'une action en justice.

Le défaut de dépôt de l'état détaillé des provisions déductibles en annexe de la déclaration annuelle d'impôt sur les sociétés engendre la réintégration des provisions déduites en cas de contrôle fiscal. En cas de redressement dans ce cadre, la société peut demander la correction symétrique des bilans pour les exercices suivants en déduisant la reprise des provisions dont la déduction a été remise en cause (300 000 D au titre des Clients 1 et 2 et une partie du stock de l'Article 1)

§ 7. Fiscalité sectorielle des provisions

a. Etablissements de crédit

Les provisions au titre des créances douteuses et au titre de l'aval octroyé aux clients, constituées par les établissements de crédit et relatives aux financements qu'ils accordent, sont totalement déductibles et ne sont pas concernées par la limitation du bénéficie imposable.

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

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

La déduction est subordonnée à la production à l'appui de la déclaration de l'impôt sur les sociétés du total de l'encours des engagements courants et de ceux nécessitant un suivi particulier objet de l'encours des provisions collectives, les provisions constituées à ce titre et les provisions déduites pour la détermination du résultat imposable.

Les provisions collectives déduites en vertu des dispositions précitées sont réintégrées au résultat fiscal de l'exercice au cours duquel elles sont devenues sans objet.

b. Sociétés d'investissement à capital risque

Pour la détermination du bénéfice imposable, les sociétés d'investissement à capital risque (SICAR) peuvent déduire les provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des actions et des parts sociales, et ce, nonobstant la limitation du bénéfice imposable.

Pour l'application des dispositions précédentes, les actions et les parts sociales sont évaluées sur la base de :

- La valeur d'après le cours moyen du dernier mois de l'exercice au titre duquel les provisions sont constituées pour les actions des sociétés admises à la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis ;
- La valeur intrinsèque pour les autres actions et parts sociales.

La valeur intrinsèque correspond à la valeur mathématique résultant du rapport de l'actif net (capitaux propres) sur le nombre des actions ou parts sociales. (Note commune n° 14/1997)

c. Entreprises d'assurance et de réassurance

Sont admises en déduction pour la détermination du bénéfice imposable des entreprises d'assurance et de réassurance et pour la détermination du surplus d'assurance imposable pour le fonds des adhérents prévus au code des assurances, les provisions techniques constituées conformément à la législation en vigueur en matière d'assurance :

- En totalité pour les provisions techniques en assurance-vie et en assurance non-vie (nonobstant la limitation du bénéfice imposable) ;
- Dans la limite de 50% du bénéfice ou du surplus d'assurance imposable après déduction des provisions techniques déductibles en totalité et avant déduction des bénéfices réinvestis pour les provisions pour risque d'exigibilité des engagements techniques.

Section 5. Déduction déficits reportables et amortissements différés

Report déficitaire limité à 5 ans : Les déficits d'exploitation constatés au titre d'un exercice donné sont déductibles successivement, par antériorité, des résultats des 5 années qui suivent l'année au titre de laquelle ils ont été constatés. Les amortissements réputés différés en périodes déficitaires sont indéfiniment reportables.

La déduction s'effectue conformément à l'ordre suivant :

- Les déficits reportables ;
- Les amortissements de l'exercice concerné (admis en déduction) ;
- Les amortissements réputés différés en périodes déficitaires.

Les amortissements réputés différés en périodes déficitaires sont admis en déduction successivement, par antériorité, des résultats des exercices suivants à condition de les porter dans les notes aux états financiers.

Au cas où l'entreprise adopte un ordre d'imputation autre que celui susvisé, elle perd le droit au report de la quote-part de la perte non imputée du fait de l'ordre qu'elle a adopté. De même, les pertes fiscales dégagées au titre d'un exercice et non imputées sur les bénéfices réalisés au titre du premier exercice bénéficiaire qui suit ne peuvent plus être reportées, et ce, dans la limite bénéfices réalisés au titre de l'exercice en question.

Répartition de la perte fiscale : Le premier résultat fiscal déficitaire, après les réintégrations et les déductions de première catégorie, doit être réparti entre :

- Amortissement différé (dotation aux amortissements) ;
- Déficit reportable.

Si la dotation aux amortissements de l'exercice, admise en déduction, est supérieure au montant du résultat fiscal déficitaire, alors toute la perte constitue un amortissement différé. En revanche, si résultat fiscal déficitaire est supérieur au montant de la dotation aux amortissements de l'exercice (déductible fiscalement), alors la partie excédentaire sera qualifiée de déficit reportable.

Report déficitaire dépassant 5 ans : Les entreprises en difficultés économiques régies par les dispositions de la loi n° 2016-36 du 29 avril 2016 relative aux procédures collectives et bénéficiaires d'un abandon de créances peuvent déduire les déficits enregistrés depuis plus de cinq ans des revenus exceptionnels qu'elles réalisent suite au bénéfice de l'abandon des créances dont elles sont redevables.

Cette déduction couvre les déficits enregistrés depuis une période ne dépassant pas dix ans à l'année de la déduction et à condition que les exercices au titre desquels les déficits ont été enregistrés aient été certifiés par un commissaire aux comptes et sans que la certification ne comporte des réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt.

Le déficit reportable est le déficit dégagé par la comptabilité : Les pertes déductibles sont celles dégagées par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises. À cet effet, les pertes dégagées au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal et résultant de la déduction des revenus et bénéfices conformément à la législation fiscale en vigueur demeurent non concernées par la déduction. Ainsi, le report des pertes ne couvre pas les déficits résultant des déductions de deuxième catégorie, dont notamment :

- Les dividendes de source tunisienne,
- Les intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles,
- Les plus-values provenant de la cession de certaines valeurs mobilières,
- Déduction supplémentaire au taux de 30% au titre des amortissements des investissements d'extension ou de renouvellement,
- Déduction supplémentaire au taux de 30% au titre des amortissements des équipements et du matériel productifs des énergies alternatives ou renouvelables…

Amortissement des frais préliminaires : La résorption des frais préliminaires, engagés en phase de création ou ultérieurement et capitalisées conformément aux dispositions de la norme comptable n° 10 relative aux charges reportées, est incluse parmi les amortissements réputés différés et, de ce fait, reportable sans limite dans le temps. (Courrier DGELF n° 593 du 22 avril 2004)

Le déficit reportable peut être un déficit fiscal : Dans certains cas, le déficit reportable peut être constitué du déficit constaté au niveau de l'état de détermination du résultat fiscal et découlant, soit de la correction des déficits comptables compte tenu de la législation fiscale, soit du retraitement fiscal d'un résultat comptable bénéficiaire.

Sort des déficits absorbés par certains postes du bilan : Dans certains cas la disparition des pertes du bilan du fait de leur résorption par certains postes du bilan ne met pas obstacle au droit de leur report, c'est le cas des pertes résorbées par la réduction du capital, ou imputées sur les réserves, ou sur les primes de fusion ou d'émission. Leur report reste admis dans les limites et conditions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Etant précisé que dans les cas susvisés, et lorsqu'il s'agit d'amortissements différés, ces derniers perdent le caractère d'amortissements différés, et restent donc reportables dans les mêmes conditions et limites prévues par la législation en vigueur pour les déficits d'exploitation. La période de leur déduction sera limitée à 5 ans qui commence à courir à partir de l'année qui suit celle de leur résorption. (Courrier DGELF n° 2198 du 17 décembre 2008)

Toutefois, les déficits résorbés par compensation avec le compte courant des associés n'étant plus à la charge de la société ne sont pas reportables sur les exercices ultérieurs.

Le déficit déductible est lié à l'identité de la personne qui l'a subi : Le déficit enregistré par une entreprise ne peut être déduit que par la même entreprise. Il s'ensuit que :

- Pour les personnes physiques : En cas de cession, les pertes subies par le cédant ne sont pas déductibles au niveau du cessionnaire. En cas de décès, le déficit subi par le défunt jusqu'à la date du décès n'est pas déductible au niveau des personnes qui continuent l'exploitation.
- Pour les personnes morales : En cas de transformation de la nature juridique d'une entreprise, et lorsqu'une telle transformation entraine le changement du régime fiscal de l'entreprise transformée, le déficit subi par la société transformée n'est pas déductible au niveau de la nouvelle société.

Dans ce cadre, la transformation d'une société de capitaux en société de personnes ou inversement, même autorisée par les statuts, ne peut conférer à l'entreprise qui a pris la place de la société transformée le droit de déduire les pertes enregistrées par cette dernière. (Courrier DGELF (701) du 15 mai 2010)

Par contre, les transformations régulières d'entreprises n'entrainant pas le changement du régime fiscal de l'entreprise transformée ne mettent pas obstacle au droit de déduire les pertes subies avant la transformation de sa nature juridique (transformation d'une société à responsabilité limitée en une société anonyme...)

Cas des déficits enregistrés dans le cadre des opérations de fusion ou de scission totale de sociétés : Les sociétés ayant reçu les éléments d'actif dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission totale de sociétés réalisée conformément aux dispositions du code de l'IRPP et de l'IS peuvent déduire les déficits et les amortissements différés enregistrés au niveau de la société absorbée ou de la société scindée et qui n'ont pas pu être déduits des résultats de l'année de la fusion ou de l'année de la scission totale de sociétés.

La période de report des déficits reste limitée dans tous les cas au reliquat de la période de 5 ans suivant l'année de leur enregistrement par la société absorbée ou scindée. Les amortissements différés sont déductibles sans limitation dans le temps.

La déduction des déficits et des amortissements différés a lieu au niveau de sociétés ayant reçu les éléments d'actifs dans le cadre d'une opération de scission totale de sociétés proportionnellement à la répartition de l'actif net objet de la scission entre lesdites sociétés.

Cas des déficits enregistrés par les entités fiscalement transparentes : Les entités fiscalement transparentes (sociétés de personnes et assimilées) n'étant passibles ni de l'impôt sur le revenu ni de l'impôt sur les sociétés, les résultats qu'elles enregistrent sont imposables au niveau des membres ou associés desdites entités chacun proportionnellement à ses droits dans la société ou groupement. Parallèlement les déficits qu'elles enregistrent restent reportables au niveau de ces derniers selon les mêmes droits. (Note commune n° 16/2012)

Exemples d'illustration : Soit une société industrielle a réalisé au titre de l'exercice 2023 un résultat comptable déficitaire de 100 000 dinars, avant charges d'impôt sur les sociétés, qui tient en compte les éléments suivants :

- **Les charges de l'exercice**
  - Dotation aux amortissements des immobilisations corporelles : 800.000 D dont 100.000 D au titre d'une voiture d'une puissance fiscale de 10 cv.
  - Dotation aux amortissements d'un goodwill : 50.000 D
  - Provision aux provisions sur créances ayant fait l'objet d'une action en justice : 320.000 D.
  - Provision aux provisions sur stocks de produits semi finis : 300.000 D.
  - Dons attribués à des organismes qui ouvrent droit à la déduction totale des dons et subventions pour 30.000 D. L'état des dons en question n'a pas été joint à la déclaration annuelle de l'impôt.
  - Pénalités de retard pour infraction à la législation relative à la sécurité sociale : 120.000 D.
- **Les produits de l'exercice**
  - Dividendes provenant d'une participation dans une société établie en Tunisie : 60.000 D
  - Gains de change réalisés de 85 000 D
  - Plus-value pour un montant de 70.000 D provenant de la cession d'actions cotées à la bourse de valeurs mobilières de Tunis acquises en 2018.
  - Reprise sur provision pour risques et charges de 250.000 D,
  - Reprise sur provision de la dépréciation de la valeur de parts sociales de 150.000 D.
  - Reprise sur provision sur actions cotées en bourse (BVMT) non déduite initialement 40.000 D.

D'après les données de l'exercice précédent, le tableau de suivi des déficits reportables et amortissements différés se présente comme suit :

Exercice	Déficits reportables	Amortissements différés	Total
2017	155 000	50 000	205 000
2018	15 000	100 000	115 000
2019	-	30 000	30 000
2020	180 000	50 000	230 000
2021	130 000	50 000	180 000
2022	20 000	70 000	190 000
Total	**500 000**	**350 000**	**850 000**

Le tableau de détermination du résultat fiscal de l'exercice 2023 se présente comme suit :

Résultat comptable 2023 (avant IS)	-100 000
Les réintégrations	
Amortissement d'une voiture d'une puissance fiscale supérieure à 9 cv	100 000
Amortissement d'un fonds de commerce (goodwill)	50 000
Les provisions	620 000
Dons non déclarés	30 000
Pénalités de retard	120 000

Les déductions de première catégorie	
Reprise sur provision initialement non déduite au titre de l'année de constitution	-440 000
Résultat fiscal avant déduction des provisions	**380 000**
Limite autorisée	190 000
Provisions créances douteuses	320 000
Provisions stock non destiné à la vente	0
Provisions admises en déduction	-190 000
Provision reportable (créance douteuse)	130 000
Résultat fiscal après déduction des provisions	**190 000**
Réintégration de l'amortissement de l'exercice 2023	700 000
Sous total	890 000
Déduction des déficits reportables 2018, 2020, 2021 et 2022 (5 ans) 1) Partie à imputer : 345 000 D (dans la limite du sous total) 2) Partie à reporter : 0 D	-345 000
Sous total	545 000
Déduction de l'amortissement de l'exercice 2023 3) Partie à imputer : 545 000 D (dans la limite du sous total) 4) Partie à reporter : 155 000 D	-700 000
Sous total	-155 000
Déduction amortissements différés : 5) Partie à imputer : 0 D (sous total négatif, pas de déduction) 6) Partie à reporter : 350 000 D	-350 000
Résultat fiscal après déduction des pertes	**-505 000**

La déduction des revenus et bénéfices non imposables (les déductions de deuxième catégorie) relatifs aux dividendes et aux plus-values pour de la cession d'actions cotées à la bourse ne peut avoir lieu que si le résultat fiscal après déduction des déficits reportables et amortissements différés est positif.

Le tableau de suivi des déficits reportables et amortissements différés se présente comme suit :

Exercice	Déficits reportables	Amortissements différés	Total
2017	-	50 000	50 000
2018	-	100 000	100 000
2019	-	30 000	30 000
2020	-	50 000	50 000
2021	-	50 000	50 000
2022	-	70 000	70 000
2023	-	155 000	155 000
Total	**0**	**505 000**	**505 000**

Bien que le résultat comptable de l'exercice 2023 est déficitaire, l'ordre d'imputation des pertes fiscales a permis à la société de déduire les déficits reportables des 5 dernières années (2018 à 2022). Le total des pertes fiscales est passé de 695 000 dinars en 2022 (après suppression du déficit perdu de l'année 2017) à 505 000 dinars en 2023 ; soit une réduction de 190 000 dinars.

Pour vérification du suivi des pertes fiscales, le résultat fiscal après déduction des provisions 2023 (avant déductions déficits reportables et amortissements différés) était positif de 190 000 dinars ; ce montant doit correspondre à la baisse du total des pertes fiscales à due concurrence.

Dans la mesure où la société n'établit pas de décompte fiscal pour l'année 2023 en raison de son résultat comptable déficitaire et de l'existence d'un total des déficits reportables et amortissements différés importants, en considérant que le résultat déficitaire de 100 000 dinars correspond à des amortissements différés, alors la société perd définitivement le droit de reporter lesdits déficits dans la limite du bénéfice réalisé au titre de l'exercice 2023, soit 345 000 dinars.

Section 6. Les déductions de deuxième catégorie

Les déductions de deuxième catégorie ne peuvent en aucun cas aboutir à l'enregistrement d'un déficit ou à l'aggravation du déficit enregistré avant leur déduction. Ainsi, lesdites déductions ne sont admises qu'une présence d'un résultat fiscal bénéficiaire, après déduction des pertes fiscales reportables, et dans la limite dudit résultat fiscal. (Courrier DGELF n° 1673 du 7 novembre 2012)

§ 1. Déduction supplémentaire au taux de 30% au titre des amortissements des investissements d'extension ou de renouvellement

Les entreprises bénéficient d'une déduction supplémentaire au taux de 30% 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 au sens de l'article 3 de la loi d'investissement, 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.[53]

Sont exclues du bénéfice de ladite déduction supplémentaire, 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.

Le bénéfice de cette déduction supplémentaire est subordonné à l'obtention d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement au titre de l'opération d'extension ou de renouvellement concernée.

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 (Note commune n° 2/2019)

Exemple d'illustration : Soit une société industrielle qui a réalisé au cours de l'année 2024 un résultat fiscal après déduction des déficits fiscaux (avant impôt) de 250 000 dinars et un chiffre d'affaires de 20 millions de dinars hors TVA (19%) dont 80% réalisé à l'exportation.

En 2023, 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 (2023 et 2024) et il est entré en production le 1er mai 2024. Il se détaille comme suit :

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

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 industriel et du matériel de transport utilitaire ([60 000 + 40 000) x 30%)	-30 000
Bénéfice imposable	**220 000**
Impôt sur les sociétés	**44 000**

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.

[53] Il s'agit d'une déduction extra-comptable prise en compte dans le décompte fiscal et qui n'a rien avoir avec la politique d'amortissement. Ainsi, les investissements concernés sont considérés amortissables à 130% : 100% au niveau de comptabilité selon la durée de vie du bien et 30% au niveau du décompte fiscal de la première année.

Bénéfice global (après déduction des déficits fiscaux)	**250 000**
Déduction supplémentaire au taux de 30% au titre des amortissements du matériel industriel et du matériel de transport utilitaire (900 000 x 30%) Limite de déduction : 250 000 dinars	-250 000
Bénéfice imposable	0
Minimum d'impôt [(20MDx80% + 20MDx20%x1,19)x0,2%]	41 520

§ 2. Déduction supplémentaire au taux de 30% au titre des amortissements des équipements et du matériel productifs des énergies alternatives ou renouvelables

Les entreprises bénéficient d'une déduction supplémentaire (extra-comptable) au taux de 30% au titre des amortissements des équipements et du matériel productifs des énergies alternatives ou renouvelables, tels que les chauffes-eau solaires et les équipements de photovoltaïque, acquis ou fabriqués, 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.

Bénéficient de la déduction supplémentaire, toutes les entreprises qui tiennent une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises nonobstant leur secteur d'activité.

Le bénéfice de la déduction est subordonné à la présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt de l'année de la déduction d'une attestation délivrée par l'agence nationale pour la maîtrise de l'énergie prouvant la catégorie desdits équipements et matériel.

Le bénéfice de ladite déduction supplémentaire n'est pas subordonné à l'obtention d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement.

Le report de ladite déduction à une année ultérieure est considéré un abandon volontaire par l'entreprise concernée de son droit de déduction et par conséquent la déduction desdits amortissements supplémentaires ne peut être reportée aux années ultérieures. (Note commune n° 13/2024)

L'entreprise concernée ne peut cumuler ladite déduction supplémentaire et la déduction supplémentaire au taux de 30% au titre des amortissements des actifs acquis ou fabriqués dans le cadre des opérations d'extension ou de renouvellement, et ce, pour les mêmes équipements ou matériels.

§ 3. Déduction supplémentaire au taux de 50% des dépenses de recherche et de développement

Les entreprises qui engagent des dépenses de recherche et de développement dans les différents domaines dans le cadre de conventions conclues avec des établissements publics de recherche scientifique, des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche ou avec d'autres établissements et entreprises publics habilités à la recherche en vertu de la législation et la réglementation en vigueur, bénéficient d'une déduction supplémentaire (extra-comptable) au taux de 50% desdites dépenses, et ce, à condition que la contribution de l'entreprise concernée aux dépenses totales de recherche et de développement objet de la convention conclue à cet effet ne soit pas inférieure à 10%.

Ladite déduction supplémentaire ne peut excéder un plafond de 200 000 dinars annuellement. Le plafond est relevé à 400 000 dinars annuellement pour les dépenses de recherche et de développement engagées dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et de développement durable.

Il reste entendu que ladite déduction supplémentaire a lieu des résultats de l'exercice au titre duquel ces dépenses ont été engagées. (Note commune n° 10/2024)

Ainsi, demeurent non concernées par la déduction supplémentaire au taux de 50% :

- Les dépenses de recherche et de développement engagées par les entreprises en dehors du cadre de conventions conclues avec les établissements et les entreprises publics habilitées à la recherche.

- Les dépenses engagées dans le cadre d'accords conclus avec les établissements et les entreprises habilités à la recherche et qui ne portent pas sur la recherche et le développement tels que les accords pour la fourniture de services ou d'assistance technique ou les accords de délégation des droits d'utilisation ou de cession des résultats de recherche ou de brevets d'invention.
- La contribution de l'entreprise bénéficiaire de la déduction supplémentaire aux dépenses totales de recherche et de développement objet de la convention conclue à cet effet ne doit pas être inférieure à 10%.

Le bénéfice de la déduction supplémentaire n'est pas subordonné à : (Note commune n° 23/2022)

- L'obtention d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité,
- La réalisation des résultats escomptés de la recherche et du développement.

§ 4. Déduction supplémentaire au taux de 50% des dépenses d'innovation

Les entreprises bénéficient d'une déduction supplémentaire (extra-comptable) au taux de 50% des dépenses d'innovation engagées et sans que cette déduction supplémentaire excède un plafond de 400 mille dinars annuellement.

Il est entendu par innovation, tout projet économique faisant usage d'un nouveau produit, d'une nouvelle méthode de production ou à modifier les procédés d'organisation de l'entreprise concernée.

Le bénéfice de cette déduction supplémentaire est subordonné au respecter les conditions suivantes :

1) L'entreprise désirant bénéficier de cette déduction supplémentaire ne doit pas exercer 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,
2) La nature innovante des dépenses concernées par ladite déduction doit être approuvée par une décision du ministre chargé des finances après avis de la commission créée auprès du ministère des finances,

   Il reste entendu qu'au cours d'une année, il est possible d'accorder plus qu'une décision d'approbation de la nature des dépenses d'innovation au profit de la même entreprise après avis de la commission susvisée, et ce, sur la base des dépenses d'innovation engagées à chaque fois et des justificatifs prouvant son éligibilité à la déduction.
3) Les entreprises désirant bénéficier de la déduction supplémentaire au taux de 50% des dépenses d'innovation engagées doivent produire à l'appui de leur déclaration annuelle de l'impôt une liste détaillée des montants desdites dépenses et des pièces justificatives.

Le bénéfice de la déduction supplémentaire n'est pas subordonné à l'obtention d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité.

Il est à noter que contrairement aux dépenses de recherche et de développement, le bénéfice de la déduction supplémentaire au taux de 50% des dépenses d'innovation n'est pas subordonné à la conclusion de conventions avec des établissements publics de recherche scientifique, des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche ou avec d'autres établissements et entreprises publics habilités à la recherche en vertu de la législation et la réglementation en vigueur. (Note commune n° 10/2024)

§ 5. Dividendes distribués par des sociétés établies en Tunisie (sociétés)

Sous réserve des conventions de non double imposition, les dividendes reçus de l'étranger par les personnes morales constituent un revenu imposable, et ce, même s'il a subi une retenue à la source dans le pays de la source.

Seuls les dividendes distribués par des sociétés établies en Tunisie sont admis en déduction. Par contre, les dividendes servis aux personnes physiques, même patentés, sont soumis à une retenue à la source libératoire au taux de 10%.

§ 6. Revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières, parts des fonds d'amorçage et parts des fonds communs de placement à risque.

§ 7. Intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles

Les dépôts : Il s'agit des sommes d'argent en devises étrangères ou en dinars convertibles déposées auprès des banques que le dépôt soit à vue ou à terme tels que les certificats de dépôt et les bons de caisse, ce qui exclut les placements sur le marché monétaire. (Note commune n° 20/1999)

Les titres : Il s'agit notamment :

- des effets publics qui sont des titres d'emprunt émis exclusivement par l'État et présentent un droit de créance sur ce dernier tels que les bons de trésor cessibles, les bons de trésor négociables et les bons de trésor assimilables,
- et les autres titres de créances tels que les obligations et les billets de trésorerie.

Il y a lieu de signaler que le terme titre en devises ou en dinars convertibles désigne les titres émis en devises ou en dinars convertibles, ce qui exclut les titres émis en dinars tunisiens même s'ils sont financés à partir de fonds détenus initialement en devises ou en dinars convertibles.

§ 8. Plus-value de cession des actions dans le cadre d'une opération d'introduction à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis

§ 9. Plus-value de cession des actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis cédées après l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription

Il y a lieu de signaler que la plus-value provenant de l'aliénation d'actions ordinaires non négociées sur le marché boursier détenues dans le capital d'une société cotée en bourse ouvre droit à déduction des bénéfices imposables, et ce, abstraction faite que la cession soit réalisée à l'intérieur ou à l'extérieur du marché et pourvu que les actions soient cédées après expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription. (Courrier DGELF n° 190 du 5 février 2014)

Pour des actions acquises avant introduction à la bourse et cédées après leur introduction, l'administration fiscale a précisé que la durée de détention de ces actions avant l'introduction à la bourse n'est pas prise en compte. Le délai de détention exigé pour bénéficier de l'avantage est décompté dans ce cas à partir de la date de leur introduction à la bourse. (Courrier DGELF n° 1236 du 28 mai 2013)

Plus-value et moins-value résultant de l'annulation par une société de ses propres actions : la plus-value résultant de l'annulation par une société de ses propres actions n'est pas imposable et la moins-value qui en résulte n'est pas déductible du résultat fiscal.

Sur cette base, le résultat dégagé d'une opération de rachat par une société de ses propres actions n'a aucune incidence sur le résultat fiscal ; Il résulte d'une telle opération seulement une variation des capitaux propres de la société. (Courrier DGELF n° 731 du 17 mai 2011)

La distribution de la plus-value de cession d'actions propres comptabilisée en capitaux propres est soumise à la retenue à la source de 10% au titre des bénéfices distribués. (Courrier DGELF n° 1397 du 15 juillet 2015)

§ 10. Plus-value d'apport dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission totale de sociétés au niveau de la société absorbée ou scindée

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.

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...).

Lesdites dispositions s'appliquent aux opérations de fusion et aux opérations de scission totale de sociétés qui ont lieu conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales et à condition que les sociétés concernées soient légalement soumises à l'audit d'un commissaire aux comptes et que leurs comptes au titre du dernier exercice clôturé à la date de la fusion ou de la scission totale des sociétés soient certifiés.

§ 11. Plus-value d'apport dans le cadre d'une opération d'apport des entreprises individuelles dans le capital d'une société au niveau de la société ayant fait l'apport

Les plus-values d'apport d'une entreprise individuelle dans le capital de sociétés soumises à l'impôt sur les 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 l'apport. La déduction couvre la plus-value réalisée sur les fonds de commerce non inscrits au bilan (goodwill).

Le bénéfice desdites dispositions est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- L'entreprise individuelle doit être soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime réel et les actifs objets de l'apport doivent être inscrits au bilan à la date de l'apport. 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 3 ans au moins à compter du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'apport.

§ 12. 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 la BVMT au plus tard à la fin des deux années suivant celle de la déduction.

Le bénéfice de l'exonération est subordonné au dépôt, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt relative à l'année de l'exonération, de l'engagement précité visé par le Conseil du Marché Financier.

L'avantage concerne uniquement la plus-value provenant de l'apport d'actions ou 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 BVMT, ce qui exclut les opérations de cession d'actions ou de parts sociales du bénéfice de l'exonération. (Courrier DGELF n° 1344 du 2 novembre 2011)

§ 13. Plus-value provenant de la cession des entreprises en difficultés économiques dans le cadre du règlement judiciaire 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 JORT 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.

§ 14. Plus- value de cession des titres au capital des sociétés startups labélisées

§ 15. Plus- value de cession des parts des fonds d'amorçage et des parts des fonds communs de placement à risque qui emploient leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds d'amorçage

§ 16. Plus-value de cession des actions et des parts sociales cédées ou rétrocédées pour le compte des tiers, par les SICAR souscrites ou acquises dans les entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement, à l'exception des opérations de transmission ou de restructuration

Est déductible du bénéfice imposable la plus-value provenant des opérations de cession ou de rétrocession des actions et des parts sociales cédées ou rétrocédées pour le compte des tiers, par les SICAR souscrites ou acquises dans les entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement, sur la base des montants effectivement employés, ainsi que les parts des FCPR

souscrites dans le même cadre lorsque la cession ou la rétrocession a lieu après l'expiration de la cinquième année suivant celle de la souscription aux actions, aux parts sociales ou aux parts ou de leur acquisition, et ce, dans la limite de 50% de la plus-value réalisée.

Est déductible du bénéfice imposable la plus-value provenant des opérations de cession ou de rétrocession au titre des actions et des parts sociales cédées ou rétrocédées pour le compte des tiers, par les SICAR souscrites ou dans les entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement, sur la base d'un engagement d'emploi des sommes, et les parts des FCPR souscrites dans le même cadre.

§ 17. Prime accordée conformément à la législation et à la réglementation en vigueur par l'Etat au profit des jardins d'enfants adhérents au programme de « développement de la petite enfance »

§ 18. Revenu exonéré d'impôt en Tunisie par la convention de non double imposition

En application des dispositions des conventions de non double imposition, les dividendes reçus auprès des sociétés résidentes dans les Etats ci-après ne sont pas imposables en Tunisie :

- Emirats Arabes Unis
- Sultanat d'Oman
- Qatar
- Yémen
- Syrie
- Maurice (Annexe n°1 à la note commune n°25/2016)

En outre, la convention de non double imposition conclue avec l'Arabie saoudite prévoit qu'un revenu réalisé par un résident de Tunisie et dont le droit d'imposition revient à l'Arabie saoudite doit être exonéré de l'impôt en Tunisie, et ce, même si ce revenu n'a pas été imposé en Arabie saoudite.

Ainsi les revenus réalisés en Arabie saoudite et dont le droit d'imposition est attribué à l'Arabie saoudite, sont déductibles de l'assiette passible de l'IS, tels que les dividendes, les redevances, les intérêts et les jetons de présence…

La retenue à la source supportée en Arabie saoudite est libératoire de l'impôt en Tunisie ; ladite retenue constitue une charge non déductible.

Etant précisé dans ce cas que la non imposition en Tunisie reste subordonnée au respect des dispositions de la convention de non double imposition. A ce titre, il doit être établi que le droit d'imposition est attribué à l'Arabie saoudite par ladite convention et que les conditions requises pour ce droit sont remplies. (Note commune n°25/2016)

Exemple d'illustration : Supposons qu'une société holding ait enregistré au titre de l'année 2023 un résultat comptable bénéficiaire de 8 000 000 dinars (avant charge d'impôt sur les sociétés) qui tient compte des produits suivants :

- Dividendes pour un montant de 10 000 000 dinars auprès des filiales sises en Tunisie ; la partie des dividendes non encore encaissée au 31 décembre 2023 s'élève à 6 000 000 dinars.
- Dividendes pour un montant brut de 2 000 000 dinars auprès d'une filiale sise en Algérie. La retenue à la source effectuée en Algérie est de 15% inscrite en actif d'impôt ;

Dans ce cas, le résultat fiscal sera négatif de : (8.000.000 D – 10.000.000 D) = -2.000.000 D.

Seul le minimum d'impôt sur le chiffre d'affaires sera exigé.

Dès lors que les résultats de la société au niveau de la comptabilité sont bénéficiaires, et que les pertes enregistrées proviennent de la déduction des revenus et bénéfices conformément à la législation fiscale en vigueur. Le déficit enregistré au titre de l'année 2023 n'est pas déductible des résultats des années ultérieures.

Les dividendes perçus de l'Algérie sont imposables en Tunisie selon le taux du droit commun de 15% pour leur montant brut. Toutefois et vu que le résultat fiscal de l'exercice 2023 est négatif, aucune imposition ne sera due sur ces dividendes (principe de l'unicité du résultat). De ce fait, impôt supporté en Algérie n'est pas admis en déduction ; il doit être reclassé en charge de l'exercice (à réintégrer).

Chapitre 6. Déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité

Section 1. Règles régissant les opérations d'investissement auprès des organismes compétents

Opération d'investissement direct : Toute création d'un projet nouveau et autonome en vue de produire des biens ou de fournir des services (investissement de création) 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.

Par conséquent, ne sont pas considérées opérations d'extension ou de renouvellement, les opérations qui n'entrainent pas une augmentation de la capacité productive, technologique ou de la compétitivité d'une entreprise telle que la construction ou l'acquisition de dépôts de stockage ou d'un siège social de l'entreprise. (Note commune n° 24/2017)

Entreprise : Toute unité qui a pour but de produire des biens ou de fournir des services et qui prend la forme d'une société (personne morale) ou d'une entreprise individuelle (personne physique) conformément à la législation tunisienne.

Déclaration d'investissement : Avant la création de l'entreprise ou le commencement des investissements d'extension ou de renouvellement, l'entreprise est tenue de déposer une déclaration d'investissement auprès des organismes concernés (APII, APIA, TIA…) afin d'obtenir une attestation de dépôt de déclarations d'investissement. Sur cette base, l'entreprise qui réalise des investissements avant le dépôt de la déclaration d'investissement ne peut pas bénéficier des avantages fiscaux. (Courrier DGI n° 68 du 15 mars 2023)

Minimum de fonds propres : Le taux minimum de capitaux propres est fixé à 30% du coût de l'investissement déclaré. Ce pourcentage est ramené à 10% au titre des projets dont le coût de leurs investissements ne dépasse pas un (1) million de dinars.

Déchéance : 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'une année à compter de la date de son obtention.

Les incitations sont retirées de leurs bénéficiaires en cas de non-réalisation du programme d'investissement durant les quatre premières années à compter de la date de déclaration de l'investissement prorogeable exceptionnellement une seule fois pour une période maximale de deux ans sur décision motivée par l'instance tunisienne de l'investissement et détournement illégal de l'objet initial de l'investissement

Le démarrage de la réalisation de l'opération d'investissement direct : La première acquisition par l'entreprise ou la réalisation d'une des composantes d'investissement déclarée à l'exception des composantes de construction, d'aménagement et de l'acquisition des terrains pour les personnes physiques, sous réserve de la législation relative à l'exercice des activités économiques.

L'entrée en activité effective : La réalisation du projet d'investissement direct déclaré ou approuvé, qui permet la première opération de vente d'un produit ou la prestation d'un service dans le cadre dudit projet. La vérification de l'entrée en activité effective pour les opérations d'extension et de renouvellement est adoptée sur la base de la date d'acquisition des équipements et du matériel et la constatation de leur mise en marche.

Attestation d'entrée en activité effective : L'attestation d'entrée en activité effective est délivrée par les organismes concernés par l'investissement sur la base des documents et justificatifs juridiques relatifs à la réalisation de toutes les composantes du projet déclaré ou approuvé, à condition que les composantes principales permettant la production des biens ou la fourniture du service, le maintien d'une structure technique harmonieuse, et la réalisation des différentes composantes pour les projets agricoles, et après un constat sur terrain par les services concernés, en présence d'un représentant des services régionaux de contrôle des impôts du ministère des finances.

Pour les projets intégrés et multisectoriels, l'attestation d'entrée en activité effective est délivrée après la réalisation de toutes les composantes liées au projet objet de la déclaration d'investissement et qui a été approuvé.

Section 2. Identification des revenus et les bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale

L'identification des revenus et les bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale est nécessaire pour les entreprises bénéficiaires d'un avantage fiscal au titre des bénéfices et revenus provenant de l'activité : Lesdits revenus et bénéfices exceptionnels sont soumis à l'impôt selon le droit commun.

Ainsi, 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. Ils bénéficient également du même régime d'imposition que l'activité principale :

- Imposition à l'impôt sur les sociétés ou à l'avance d'impôt pour les sociétés de personnes au taux réduit de 10% ;
- Déduction partielle ou totale des bénéfices et revenus provenant de l'activité.

Les revenus et les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale sont :

- **Les primes d'investissement accordées dans le cadre de la législation relative à l'incitation à l'investissement**, soit toutes les primes accordées dans le cadre de loi de l'investissement.
- **Les primes de mise à niveau accordées dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé**, qu'elles soient utilisées pour financer des investissements matériels ou des investissements immatériels
- **Les primes accordées dans le cadre de l'encouragement à l'exportation**.

  Il s'agit des primes accordées par le Fonds de Promotion des Exportations (FOPRODEX) au profit des entreprises exportatrices en vue de la couverture de certaines dépenses inhérentes à l'opération d'exportation tels que les frais de transport des produits, ainsi que les primes accordées par le Fonds d'Accès aux Marchés d'Exportation (FAMEX) aux entreprises en vue du développement des activités orientées vers l'exportation.
- **Les primes accordées aux entreprises dans le cadre des interventions du fonds national de l'emploi**.
- **Les subventions d'exploitation et les subventions d'équilibre** (Note commune n° 16/2016)
- **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**,

  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
  - installations générales
- **Les gains de change** relatifs aux ventes et aux acquisitions réalisées par les entreprises dans le cadre de l'exercice de l'activité principale,

  Il s'agit des bénéfices réalisés de la fluctuation des taux de change dans le cadre des opérations des acquisitions liées à l'activité et au chiffre d'affaires de l'entreprise.
- **Le bénéfice de l'abandon de créances**.

  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. (Note commune n° 20/2008)

  Etant précisé que pour les entreprises ayant abandonné les créances aucune modification n'a été prévue quant au régime fiscal de l'opération de l'abandon, ce dont il résulte que les créances abandonnées demeurent non déductibles pour la détermination du bénéfice imposable de l'exercice de l'abandon.

Les bénéfices et gains exceptionnels non liés à l'activité sont notamment :

- Dividendes de source étrangère ;
- Plus-value de cession de terrain, bâtiments et fonds de commerce ;
- Plus-value de cession de titres (à l'exception des plus-values déductibles ou exonérées) ;
- Revenus de capitaux mobiliers (intérêts en dinars) ;
- Jetons de présence ;
- Revenus des loyers (après déduction des amortissements y relatifs) ;
- Bénéfices des activités secondaires non couverts par le régime de faveur (Transport, commerce…) ;
- Crédit d'impôt fictif ;
- Indemnité d'assurance pour dédommager un sinistre (Note commune n° 20/2008) ;
- Prime d'indemnisation de pertes subies du fait de la résiliation d'un contrat (DGELF n° 1606 du 29 octobre 2012)
- Gains de change non rattachés à l'activité principale.

Conséquences sur le minimum d'impôt dû sur le chiffre d'affaires : En absence d'un chiffre d'affaires provenant de l'exercice d'une éventuelle activité secondaire, l'impôt au taux de 15% sur les bénéfices exceptionnels ne donne pas lieu à l'exigibilité du minimum dû sur le chiffre d'affaires. Le minimum de 0,1% ou 0,2% du chiffre d'affaires sera exigible au titre de l'activité principale.

Dans le cas contraire, c'est-à-dire dans le cas où la personne morale exerce en plus de son activité principale (éligible au taux d'imposition réduit de 10%) une activité secondaire (imposable à l'IS selon le droit commun), chaque impôt, calculé au taux de 10% ou de 15% selon le cas, est comparé avec le minimum de l'impôt qui lui correspond soit l'impôt sur les sociétés liquidé au taux de 10% avec le minimum d'impôt de 0,1% du chiffre d'affaires de l'activité principale et l'impôt sur les sociétés liquidé au taux de 15% avec le minimum de 0,2% du chiffre d'affaires de l'activité secondaire.

Dans ce cas, les deux minimums restent exigibles. Toutefois, et en cas de non-réalisation de chiffre d'affaires ou dans le cas où le minimum de 0,1% et le minimum de 0,2% aboutissent à un montant inférieur au minimum du minimum, un seul minimum reste dû soit 500 dinars.

Principe de l'unicité de résultat : Les bénéfices et gains exceptionnels totalement imposables sont traités selon les règles suivantes :

1) Dans le cas où la société est bénéficiaire avant gains exceptionnels : les gains exceptionnels sont soumis à l'IS au taux de 15% 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 : l'impôt est dû au taux de 15% sur le montant du bénéfice total correspondant à une partie du montant des gains exceptionnels.
3) Dans le cas où la société dégage un résultat déficitaire malgré le gain exceptionnel : aucune imposition n'est due. (Courrier DGELF n° 877 du 29 avril 2003)

Pour les sociétés soumises à l'IS au taux de 10%, les bénéfices et gains exceptionnels non rattachés à l'activité demeurent soumis à l'IS au taux de 20%.

Exemple d'illustration : Soit une société anonyme exerçant une activité agricole, constituée en 2010, qui aurait réalisé au titre de l'exercice 2023 un résultat net de 350 000 dinars (avant impôt) pour un chiffre d'affaires de 1,2 million de dinars. Ce résultat se compose des produits ci-après :

- 150 000 dinars à titre des bénéfices provenant de l'exploitation agricole ;
- 50 000 dinars provenant de la cession d'équipements nécessaires à l'activité ;
- 20.000 dinars provenant de ses placements financiers ;

- 80 000 dinars à titre de dividendes provenant de ses participations au capital d'une société agricole totalement exportatrice établie au Maroc ;
- 50 000 dinars à titre de plus-value de cession de titres de ses participations au capital de sociétés établies dans une zone de développement régional.

Dans ce cas, l'IS dû au titre de l'exercice 2023 est déterminé comme suit :

- Bénéfices soumis à l'IS de 10% (150.000 D + 50.000 D) = 200.000 D x 10% = 20.000 D
- Bénéfices soumis à l'IS de 15% (20.000 D + 80.000 D + 50.000 D) = 150.000 D x 15% = 22.500 D

En absence d'un chiffre d'affaires provenant d'une activité secondaire, seul le minimum d'impôt de 0,1% du chiffre d'affaires reste exigible soit : 1 200 000 D x 0,1% = 1.200 D ; ce minimum étant inférieur à l'IS dû au taux de 10% soit 20.000 D, l'IS reste exigible.

Etant précisé que la société a le droit de déduire l'impôt éventuel payé au Maroc (Convention UMA) sur les dividendes sans que la déduction dépasse 12.000 D (80.000 D x 15%).

Si on reprend les données de l'exemple et on suppose que la société exploite en parallèle une unité de fabrication de produits pesticides (exonérés de la TVA) et qu'elle ait réalisé un chiffre d'affaires global de 4,5 MDT dont 1,2 MDT de l'activité agricole avec un bénéfice global de l'ordre de 900 000 dinars qui comprend les mêmes gains exceptionnels et les revenus accessoires que ceux mentionnés ci-dessus.

Dans ce cas, en l'absence d'une comptabilité analytique, sa situation fiscale serait réglée comme suit :

- Bénéfices et gains exceptionnels non liés à l'activité : (20.000 D + 80.000 D + 50.000 D) = 150.000 D
- Bénéfice provenant de l'exploitation : 900.000 D - 150.000 D = 750.000 D
- Détermination de la quote-part des bénéfices passibles de l'IS au taux de 10% (selon la règle du prorata du chiffre d'affaires) : 750.000 D x 1,2 MDT / 4,5 MDT = 200.000 D
- IS au taux de 10% : 200.000 D x 10% = 20.000 D
- Minimum d'IS dû sur le chiffre d'affaires : 1.200.000 D x 0,1% = 1.200 D < 20.000 D
- L'IS de 20.000 D reste exigible pour la part des bénéfices sous à l'IS de 10%.
- Détermination de la quote-part des bénéfices passibles de l'IS au taux de 15% : 900.000 D - 200.000 D = 700.000 D
- IS au taux de 15% : 700.000 D x 15% = 105.000 D
- Minimum d'IS dû sur le chiffre d'affaires : (4,5 MDT – 1,2 MDT) x 0,2% = 6.400 D < 105.000 D
- L'IS de 105.000 D reste exigible pour la part des bénéfices sous à l'IS de 15%.
- L'IS dû au titre de l'exercice 2023 : 20.000 D + 105.000 D = 125.000 D

Si on reprend les données de l'exemple et on suppose que la société ait réalisé un bénéfice global de l'ordre de 100 000 dinars qui comprend les mêmes gains exceptionnels et les revenus accessoires que ceux mentionnés ci-dessus.

Dans ce cas, le montant des bénéfices et gains exceptionnels non liés à l'activité de 150 000 dinars (20.000 D + 80.000 D + 50.000 D) est supérieur au bénéfice global. Ainsi, l'IS de l'exercice 2023 sera égal à 100.000 D x 15% = 15.000 D, supérieur au minimum d'impôt de 7.600 D (1.200 D + 6.400 D).

Si on reprend les données de l'exemple et on suppose que la société ait réalisé un résultat global déficitaire qui comprend les mêmes gains exceptionnels et les revenus accessoires que ceux mentionnés ci-dessus.

Dans ce cas, l'IS de l'exercice 2023 sera égal au minimum d'impôt : 1.200 D + 6.400 D = 7.600 D

Section 3. Bénéfices ou revenus exonérés de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés

Sous section 1. Entreprises nouvellement créées au cours des années 2018 à 2020

Les entreprises créées (ayant déposé la déclaration d'existence) 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 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.

Ainsi, une société ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement en 2020 et ayant déposé sa déclaration d'existence en 2021, n'est plus éligible au bénéfice de l'avantage d'exonération de l'IS pendant les 4 premières années d'activité. Toutefois, elle peut bénéficier du régime du droit commun des entreprises nouvellement crées relatif à la déduction dégressive de 4 ans (Courrier DGI n° 157 du 5 juillet 2021)

Décompte de la période de l'avantage : L'avantage s'applique à partir de la date d'entrée en activité et non pas à partir de la première année d'activité. Il y lieu d'appliquer la règle de prorata au titre de la cinquième année d'activité comportant une fraction d'année exonérée.

Conditions : Le bénéfice de l'exonération est subordonné à la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et à l'entrée en activité effective dans un délai de deux ans à partir de la date de la déclaration de l'investissement de création.

Lesdites dispositions ne s'appliquent pas aux :

- 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,
- 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.

Conditions ajoutées par l'administration fiscale (rejetées par les tribunaux) : Les avantages au titre des entreprises nouvellement créées susmentionnés ne sont pas octroyés au profit des entreprises créées par des personnes ayant exercé une activité de même nature que l'activité de l'entreprise créée et concernée par l'avantage soit en tant qu'employés, indépendants, gérants ou associés. (Note commune n° 12/2024)

Toutefois, l'administration fiscale a précisé qu'une entreprise nouvellement créée dont l'un des associés a exercé à l'étranger une activité de même nature que l'activité de l'entreprise concernée, et tant qu'il n'a pas exercé en Tunisie une activité de même nature que celle de la société tunisienne nouvellement créée soit en qualité de salarié ou à titre indépendant, reste éligible au bénéfice de l'exonération de l'IS de 4 ans. (Courrier DGELF n° 505 du 2 juillet 2021)

L'exercice par une entreprise nouvellement créée, en sus de son activité principale de services, le commerce de distribution comme activité secondaire est non éligible au bénéfice de l'exonération de 4 ans dès lors qu'il s'agit d'une activité commerciale qui est par nature exclue de l'avantage de l'exonération de l'IR ou de l'IS. (Courrier DGI n° 70 du 27 mai 2024)

Cas des bénéfices exceptionnels : L'exonération est accordée pour une période de 4 ans à partir de la date d'entrée en activité effective et concerne tous les bénéfices réalisés à savoir les bénéfices provenant de l'activité principale de l'entreprise ainsi que les bénéfices exceptionnels y rattachés, et ce, sans que le minimum d'impôt soit exigible. (Note commune n° 1/2019)

Ainsi, une société exonérée d'impôt sur les sociétés pendant ses 4 premières années d'activités est soumise à une retenue à la source définitive et non susceptible de restitution au taux de 20% au titre des intérêts qu'elle perçoit nonobstant l'attestation de dispense de retenue à la source sur les revenus qu'elle tire de ses activités pendant les années d'exonération totale. (Courrier DGELF n° 3511 du 14 octobre 2019)

L'administration fiscale a précisé que les revenus et bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale demeurent soumis à l'impôt. Il en découle que les intérêts bancaires réalisés par une personne physique bénéficiaire de l'exonération de l'IR de 4 ans demeure soumis à l'IR conformément aux dispositions du code de l'IRPP et de l'IS. (Courrier DGI n° 127 du 13 septembre 2024)

Cumul de l'avantage avec le régime du développement régional : 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.

À 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 **1er groupe** des zones de développement régional,
   - **pendant les dix premières années** à partir de la date de l'expiration de la période d'exonération de 4 ans précitée pour le **2ème groupe** des zones de développement régional.

Un promoteur d'un nouveau projet demeure éligible à l'avantage d'exonération de 4 ans en cas d'obtention de son identifiant fiscal avant de déposer sa déclaration d'investissement : L'administration fiscale a précisé qu'un promoteur d'un nouveau projet d'industriel ayant obtenu son identifiant fiscal avant de déposer sa déclaration d'investissement pour l'obtention de l'avantage d'exonération de 4 ans accordé aux entreprises nouvellement créées, reste éligible audit avantage d'exonération à condition qu'il n'ait pas exercé une activité de même nature que l'activité de l'entreprise nouvellement créée et concernée par l'avantage. (Courrier DGELF n° 2377 du 5 juillet 2019)

Sous section 2. Entreprises nouvellement créées au cours des années 2024 et 2025

Les entreprises créées (ayant déposé la déclaration d'existence) et ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité au cours des années 2024 et 2025, 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.

La première année d'exonération est décomptée à partir de la date d'entrée en activité effective jusqu'au 31 décembre de la même année. Soit un avantage limité à 4 exercices d'activité.

Conditions : Le bénéfice de l'exonération est subordonné à la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et à l'entrée en activité effective dans un délai de deux ans à partir de la date de la déclaration de l'investissement de création.

Lesdites dispositions ne s'appliquent pas aux :

- 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,
- Entreprises créées dans le cadre des opérations de transmission ou suite à la cessation de l'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,
- Entreprises créées par des personnes ayant exercé une activité de même nature que l'activité de l'entreprise créée et ayant la qualité d'associés ou de gérants ou ceux ayant un lien de parenté de premier degré (conjoint ou parents[54] ou enfants) dans une autre entreprise exerçant une activité de même nature que l'activité de l'entreprise créée.

[54] L'exclusion des parents a été rajoutée par la note commune n° 12/2024.

L'administration fiscale n'a pas réitéré sa doctrine fortement controversée en précisant que les entreprises créées au cours des années 2024 et 2025 par des employés ayant exercé une activité de même nature que l'activité de l'entreprise créée peuvent bénéficier de l'exonération. (Note commune n° 12/2024)

A cet égard, et concernant les entreprises créées par des salariés en 2024 et 2025, l'administration fiscale a relevé que la loi ne comporte aucune disposition de nature à subordonner le bénéfice de l'exonération de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés à la non réalisation de prestations de services au profit des anciens employeurs. (Courrier DGELF n° 1076 du 25 septembre 2025)

Cas des bénéfices exceptionnels : L'exonération couvre les revenus et les bénéfices réalisés par l'entreprise de l'activité principale ainsi que les revenus et les bénéfices exceptionnels y rattachés selon les mêmes conditions et nonobstant le minimum d'impôt.

Cumul de l'avantage avec le régime du développement régional : 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.

À 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 2023 et 2024 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 l'année 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 1er groupe des zones de développement régional,
   - pendant les dix premières années à partir de la date de l'expiration de la période d'exonération de 4 ans précitée pour le 2ème groupe des zones de développement régional.

Les entreprises qui ne sont pas entrées en activité effective pendant les deux ans à partir de la date de la déclaration de l'investissement de création ne sont pas éligibles au bénéfice de l'exonération de l'impôt pendant 4 ans, mais elles demeurent éligibles au bénéfice de la déduction dégressive de 4 ans pour les entreprises nouvellement créées à partir de 2017.

Eligibilité des succursales établies en Tunisie par des sociétés étrangères : L'administration fiscale a précisé qu'une succursale (établissement stable) en Tunisie spécialisée en informatique, ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement, dont la société mère est établie à l'étranger peut prétendre au bénéfice de l'exonération de l'IS pendant les 4 premières années d'activité. (Courrier DGELF n° 1481 du 3 septembre 2020)

Tolérance administrative en cas de dépôt de la déclaration d'investissement après la déclaration d'existence : L'administration fiscale a accordé à une entreprise nouvellement créée l'avantage de l'exonération de 4 ans ayant obtenu son identifiant fiscal avant de déposer sa déclaration d'investissement à condition que la date d'entrée en activité effective soit postérieure à la date de dépôt de la déclaration d'investissement. (Courrier DGI n° 29 du 24 février 2025)

Sous section 3. Ventes des déchets par les entreprises totalement exportatrices

Ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, les revenus ou les bénéfices réalisés par les entreprises totalement exportatrices au titre des ventes de déchets aux entreprises autorisées par le ministère chargé de l'environnement à exercer les activités de valorisation, de recyclage et de traitement.[55]

[55] Article 14, loi n°2017-08 du 14 février 2017, portant refonte du dispositif des avantages fiscaux.

Les revenus ou les bénéfices des ventes de déchets sont déterminés comme suit :

$$\frac{\text{Bénéfice fiscal x Chiffre d'affaires provenant des ventes des déchets susvisées}}{\text{Chiffre d'affaires global}}$$

Sous section 4. Sociétés de recherche et d'exploitation minière régies par le code minier

La société bénéficiaire d'un permis de recherche ou d'une concession d'exploitation est exonérée du paiement de l'impôt sur les bénéfices pendant les cinq premières années à partir du début de l'exploitation effective. (Article 96 du Code minier)

Carrière à caractère industriel : En application des dispositions de l'article 1er de la loi n° 89-20 du 22 février 1989 réglementant l'exploitation des carrières, est considérée carrière toute exploitation de gîtes naturels de substances minérales telles que les sables, les argiles communes et les roches compactes et qui ne sont pas classées mines telles que définies par la législation minière.

Sur cette base, la l'administration fiscale a précisé qu'une société exploitant une carrière à caractère industriel étant une activité non qualifiée de « mines » au sens de la définition prévue par le code minier, est non éligible au bénéfice des dispositions de ce dernier code.

Cependant, la société concernée demeure éligible au bénéfice de déduction dégressive de 4 ans pour les entreprises nouvellement crées, et ce, en cas de respect des conditions requises prévues par la législation fiscale en vigueur. (Courrier DGI n° 65 du 13 mai 2025)

A noter que l'activité d'extraction et mise en vente des matériaux extractives à leur état primaire n'est pas éligible aux avantages liés au développement régional.

Section 4. Bénéfices et revenus provenant de l'activité déductible de l'assiette imposable des sociétés et des entreprises individuelles

Conditions générales : Les dispositions relatives à la déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité déductible de l'assiette imposable des sociétés et des entreprises individuelles s'appliquent aux entreprises ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement à partir du 1er janvier 2017 au titre des investissements directs.

Les présentes 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.[56]

Le bénéfice des présentes dispositions 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 (avant le commencement de l'investissement),[57]
- La réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un minimum de fonds propres fixé à 30% du coût de l'investissement. Ce pourcentage est ramené à 10% au titre des projets dont le coût de leurs investissements ne dépasse pas un (1) million de dinars.
- 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.

Sous section 1. Entreprises nouvellement créées à partir de 2017

Nonobstant les dispositions du minimum d'impôt, les entreprises ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès des organismes compétents 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 4 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 de cette déduction est subordonné à la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises.

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. (Courrier DGELF n° 2494 du 10 septembre 2018)

---

[56] En se basant sur cette condition, l'administration fiscale a abusivement refusé d'accorder les avantages fiscaux au titre du développement régional à une société nouvellement créée implantée dans une zone de développement régional sous prétexte que l'un de ses associés exerce une activité de même nature. (Courrier DGI 299 du 15 mars 2023)

Selon l'administration fiscale, réaliser l'investissement dans le cadre d'une nouvelle société sous forme d'un investissement de création n'ouvre pas droit aux avantages fiscaux du simple fait de l'existence d'un associé en commun dans le même secteur d'activité. Le nouvel investissement à réaliser doit se faire dans le cadre de la même entreprise existante sous forme d'investissement d'extension pour bénéficier des avantages fiscaux relatifs au développement agricole ou au développement agricole !

[57] L'administration fiscale a précisé que le dépôt de la déclaration d'investissement après l'obtention de la déclaration d'existence et le commencement de l'exécution effective du programme d'investissement engendre la perte du droit au bénéfice des avantages fiscaux. (Courrier DGI (0068) du 15 mars 2023)

La déduction pour la première année s'applique au taux de 100% sur les bénéfices réalisés à compter de la date d'entrée en activité effective jusqu'au 31 décembre de la même année, sans application de la règle du prorata. (Courrier DGELF n° 527 du 11 avril 2023)

Contrairement au régime de l'exonération des entreprises nouvellement créées, aucun deadline n'a été donné pour le commencement de l'activité effective. Toutefois, l'entreprise devra respecter les règles régissant l'investissement à savoir :

- Entamer l'exécution de l'investissement dans un délai d'une année à compter de la date de son obtention.
- La réalisation du programme d'investissement durant les quatre premières années à compter de la date de déclaration de l'investissement prorogeable exceptionnellement une seule fois pour une période maximale de deux ans sur décision motivée par l'instance tunisienne de l'investissement (TIA).

Ainsi, les entreprises créées au cours des années 2018, 2019, 2020, 2024 et 2025 qui n'ont pas pu respecter la condition de l'entrée en activité effective dans un délai de deux ans à partir de la date de la déclaration de l'investissement de création peuvent bénéficier de la déduction dégressive de 4 ans précitée.

Conditions ajoutées par l'administration fiscale (rejetées par les tribunaux) : Les avantages au titre des entreprises nouvellement créées susmentionnés ne sont pas octroyés au profit des entreprises créées par des personnes ayant exercé une activité de même nature que l'activité de l'entreprise créée et concernée par l'avantage soit en tant qu'employés, indépendants, gérants ou associés. (Note commune n° 12/2024)

Cumul de la déduction de 4 ans avec les autres avantages fiscaux au titre des bénéfices et 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 pour les personnes morales ou bien appliquer une deuxième déduction des revenus provenant de l'activité pour les personnes physiques bénéficiaires d'un régime d'imposition de faveur.

Minimum d'impôt : Au titre de la première année, l'entreprise n'est pas soumise au minimum d'impôt de 0,2% ou 0,1% du chiffre d'affaires brut. À partir de la deuxième année de l'avantage, ledit minimum d'impôt demeure exigible sur la totalité du chiffre d'affaires.

Non éligibilité d'une société en activité au bénéfice de la déduction dégressive des bénéfices au titre de ses opérations d'extension : L'administration fiscale a précisé qu'une société industrielle, en activité depuis l'année 2008, est non éligible à la déduction dégressive des bénéfices provenant d'opérations d'extension qu'elle a réalisé ultérieurement, du fait que l'avantage ne bénéficie qu'aux entreprises nouvellement créées et que la période d'éligibilité à l'avantage de la déduction concerne les quatre premières années d'activité et non pas les premières années d'investissement. (Courrier DGI n° 87 du 27 mai 2025)

Transmission des entreprises en difficultés économiques dans le cadre du règlement judiciaire : 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 l'année de la transmission.[58]

[58] Le bénéfice des déductions est subordonné au respect des conditions suivantes :

- L'exercice, par l'entreprise cédée, de son activité dans des secteurs éligibles aux avantages fiscaux prévu par le Code de l'IRPP et de l'IS,
- 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 déduction est accordée sur décision du ministre des finances ou toute personne déléguée par le ministre des finances à cet effet.

Exercice d'une activité secondaire non éligible à l'avantage de déduction ou de l'exonération de l'IS en parallèle avec une activité éligible audit avantage : Une entreprise bénéficiaire des avantages accordés aux entreprises nouvellement créées au titre de son activité principale de services qui exerce une activité secondaire de commerce non éligible au bénéfice de l'avantage de l'exonération de 4 ans ou de la déduction dégressive de 4 ans, continue à bénéficier de l'avantage au titre de son activité de services (activité principale) uniquement, et ce, à condition de remplir toutes les autres conditions requises à cet effet ; alors que les bénéfices provenant du commerce de distribution (activité secondaire) demeurent imposables à l'impôt selon les dispositions du droit commun.

Dans ce cas, la comptabilité tenue à cet effet doit permettre de déterminer avec précision le bénéfice provenant de chaque activité à part. (Courrier DGELF n° 1040 du 16 avril 2018)

Toutefois, lorsque l'activité de commerce de distribution (vente des pneus) représente une proportion prépondérante du chiffre d'affaires global par rapport au chiffre d'affaires provenant des prestations de services (montage, réparation, parallélisme et équilibrage des pneus) et compte tenu de l'importance des achats et des stocks (pneus pour automobiles), auquel s'ajoute le fait que les services fournis par la société n'apportent ni caractéristiques d'usage supplémentaires ni valeur ajoutée, la société ne peut bénéficier de l'avantage de la déduction dégressive des bénéfices. (Courrier DGI n° 70 du 30 mai 2025)

Exemple d'illustration : Monsieur Khalil, médecin de formation, a entamé son plan d'affaires pour la constitution d'une clinique pluridisciplinaire sise aux 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 2020 et la constitution juridique de la société a été effectuée le 25 décembre 2020.

Ladite clinique ne peut bénéficier de l'exonération des 4 ans de l'impôt sur les sociétés (Obtention d'une déclaration d'investissement courant l'année 2020 et obtention de la déclaration d'existence au plus tard le 31 décembre 2020) 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 2022.

Dans la mesure où la clinique est entrée en activité effective courant le mois de septembre 2023 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 2023),
- 75% pour la deuxième année (année 2024),
- 50% pour la troisième année (année 2025),
- 25% pour la quatrième année (année 2026).

En raison des difficultés financières enregistrées courant l'année 2024 en raison de l'endettement important, la clinique n'a pas pu honorer ses engagements avec les administrations publiques et elle n'a pas procédé au dépôt de ses déclarations CNSS.

À ce titre, la clinique ne pourra bénéficier de la déduction des 75% des bénéfices provenant de l'exploitation au titre de l'année 2024 qu'après la régularisation de la situation à l'égard de la CNSS.

- 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.

Sous section 2. Développement régional

Nonobstant les dispositions du minimum d'impôt, 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 déclarés auprès des organismes compétents (création, extension ou renouvellement) et réalisés dans les zones de développement régional, ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale et selon les mêmes conditions, comme suit :

- Pendant les cinq (5) premières années à partir de la date d'entrée en activité effective pour le premier groupe des zones de développement régional,
- Pendant les dix (10) premières années à partir de la date d'entrée en activité effective pour le deuxième groupe des zones de développement régional.

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

Le rejet de la comptabilité, notamment pour motif de non présentation tous les livres comptables tenus par des moyens informatiques, tel que mentionné par l'article 11 de la loi n° 96-112 du 30 décembre 1996, relative au système comptable des entreprises engendre le retrait de l'avantage fiscal. (Courrier DGI n° 219 du 17 septembre 2024)

Liste des activités exceptées du bénéfice des incitations du développement régional :

- Extraction et mise en vente des matériaux extractives à leur état primaire[59]
- 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[60]
- Les services immobiliers et les services de location
- Les services des petits métiers[61]
- Les services de coiffure et d'esthétiques
- Le transport
- Les agences de voyages touristiques
- L'agriculture, la pêche et l'aquaculture

[59] L'activité d'exploitation d'une carrière et des unités de broyage de pierres n'est pas éligible aux avantages accordés aux investissements dans les zones de développement régional dès lors qu'elle relève des industries extractives et n'est pas classée en tant qu'industrie de transformation. (Courrier DGELF n° 128 du 17 février 2021)

[60] 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. (Courrier DGI n° 762 du 26 juin 2019)

[61] La liste des petits métiers a été fixée par le Décret gouvernemental n° 2019-57 du 21 janvier 2019, fixant les conditions et les modalités d'octroi de la dotation remboursable sur les ressources du fonds national de promotion de l'artisanat et des petits métiers.

Le nombre d'employés auprès de l'entreprise de métier ne peut excéder 15 personnes indépendamment du chef de l'entreprise et des membres de sa famille composés des ascendants, des descendants et du conjoint. Également, l'investissement déclaré ne doit pas dépasser 150 000 dinars fonds de roulement inclus.

A ce titre, l'administration fiscale a précisé que l'activité d'entretien mécanique auto figure dans l'annexe au décret gouvernemental n° 2019-57 du 21 janvier 2019, listant les activités exercées dans les projets et petits métiers, lesquelles activités ont été exceptées du bénéfice des incitations du développement régional en vertu du décret gouvernemental n° 2017-389 du 9 mars 2017. (Courrier DGI n° 106 bis du 19 août 2025)

- Les métiers libres[62]
- 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)

La liste des zones de développement régional est fixée par le décret gouvernemental n°2017-389 du 09 mars 2017 relatif aux incitations financières. (Annexe 3)

Exemple d'illustration n° 1 : Supposons qu'une société commerciale, SARL soumise à l'audit d'un commissaire aux comptes, ait réalisé au titre de l'exercice 2024 un bénéfice net imposable de 120 000 dinars, et qu'elle ait souscrit au cours du même exercice au capital d'un hôtel (société anonyme) 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 2025.

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 2024 serait déterminé comme suit :

Bénéfice net de l'exercice 2024	120 000
Déduction des bénéfices réinvestis (montant libéré uniquement)	-50 000
Bénéfice imposable	**70 000**
Impôt sur les sociétés exigible (20% x 70 000)	14 000
Retenue à la source	-10 000
Impôt sur les sociétés à payer	4 000

À ce titre la société commerciale a le choix entre utiliser le montant libéré de 50 000 dinars pour défiscaliser les bénéfices 2024 (libération effectuée avant la date limite du dépôt de la déclaration d'IS) ou de l'imputer sur les bénéfices de l'année 2025 (année de libération des fonds).

Si on suppose qu'elle ait, en date du 14 Mars 2026, cédé les titres ayant donné lieu au bénéfice de l'avantage fiscal (avant l'expiration de la période de blocage de 2 ans). 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 (20%)	24 000
Retenue à la source	-10 000
Impôt sur les sociétés à payer	14 000
Impôt payé	4 000
Impôt à payer	10 000

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

Exemple d'illustration n° 1 : Prenons l'exemple d'une société industrielle d'embouteillage d'eau minérale ayant une usine à Jendouba (ZDR 2ème groupe) ayant fait l'objet d'une déclaration d'investissement auprès de l'APII lors de la création en 2000 pour un montant de 8 millions de dinars.

Dans le cadre de son programme de développement, la société a procédé aux investissements d'extension suivants :

(1) le premier au sein de l'une usine à Jendouba pour l'augmentation de sa capacité productive pour un investissement déclaré à l'APII de 2 millions de dinars au cours de l'année 2015

(2) la deuxième porte sur l'implémentation d'une nouvelle usine à Tunis au cours de l'année 2020.

[62] 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, la formation continue et les agents d'assurance…

La société a réalisé un chiffre d'affaires de 100 millions de dinars TTC (dont 70% réalisé par l'usine Jendouba) et un bénéfice fiscal de 5 millions de dinars au titre de l'exercice 2024. Les proportions du chiffre d'affaires peuvent être retenues pour déterminer la répartition des bénéfices par sites de production.

Au cours de l'année 2024, la société a investi dans unité de fabrication de préformes à Djebel Ouest Zaghouan (ZDR 1er groupe), et ce par la création d'une filiale au capital de 2 millions de dinars, détenue à hauteur de 80%, sachant que le schéma d'investissement et de financement déclaré à l'APII ne comporte pas de terrain. Ledit investissement ouvre droit à la déduction totale des bénéfices réinvestis nonobstant le minimum d'impôt.

La méthode optimisée pour la préparation de la déclaration annuelle d'IS consiste à identifier l'équilibre entre l'IS dû et le minimum d'impôt calculé sur la base du chiffre d'affaires.

Désignation	Bénéfice 10%	Bénéfice 20%	Total
Bénéfice fiscal 2024	**3 500 000**	**1 500 000**	**5 000 000**
Bénéfices investissement d'extension ZDR (prorata investissement : 2MD/10MD = 20%)	-700 000	0	-700 000
Dégrèvement financier ZDR 100% sans MI (Optimisation d'imputation du montant réinvesti avec prise en compte du minimum d'impôt)	-400 000	-1 200 000	-1 600 000
Bénéfice imposable	**2 400 000**	**300 000**	**2 700 000**
Impôt sur les sociétés (selon taux)	240 000	60 000	290 000
Chiffre d'affaires TTC	70 000 000	30 000 000	100 000 000
Abattement de 20% pour les investissements dont la période de déduction n'a pas expiré	-14 000 000	-	-14 000 000
Chiffre d'affaires TTC soumis au MI	56 000 000	30 000 000	86 000 000
Taux du minimum d'impôt	0,1%	0,2%	
Minimum d'impôt	56 000	60 000	116 000
Impôt sur les Sociétés dû	**240 000**	**60 000**	**300 000**

Sous section 3. Développement agricole

Nonobstant les dispositions du minimum d'impôt, 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 déclarés auprès des organismes compétents (création, extension ou renouvellement) dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche, ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale et selon les mêmes conditions.

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à 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.

L'administration fiscale a exclu de l'avantage du développement agricole les investissements réalisés dans le secteur de 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. (Courrier DGI n°1007 du 14 avril 2021)

Sous section 4. Projets d'Intérêt National (Société)

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 de la déduction des bénéfices de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans la limite de 10 années.

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

Section 5. Revenus provenant de l'activité déductible de l'assiette imposable des entreprises individuelles

Sous section 1. Développement régional

Nonobstant les dispositions du minimum d'impôt, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu, les deux tiers (2/3) des revenus provenant des investissements directs déclarés auprès des organismes compétents (création, extension ou renouvellement) et réalisés dans les zones de développement régional[63], ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale et selon les mêmes conditions, et ce, après l'expiration de la période de déduction totale de 5 ans ou 10 ans.

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

Liste des activités exceptées du bénéfice des incitations du développement régional est fixée par le décret gouvernemental n°2017-389 du 09 mars 2017 relatif aux incitations financières. (Liste détaillée ci-dessus)

La liste des zones de développement régional est fixée par le décret gouvernemental n°2017-389 du 09 mars 2017 relatif aux incitations financières. (Annexe 3)

Sous section 2. Développement agricole

Nonobstant les dispositions du minimum d'impôt, sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu, les deux tiers (2/3) des revenus provenant des investissements directs déclarés aux organismes compétents (création, extension ou renouvellement) réalisés 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, et ce, après l'expiration de la période de déduction totale de 10 ans.

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

L'administration fiscale a exclu de l'avantage du développement agricole les investissements réalisés dans le secteur de 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. (Courrier DGI n°1007 du 14 avril 2021)

---

[63] 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)

Sous section 3. Activités de soutien et de lutte contre la pollution

Nonobstant les dispositions du minimum d'impôt, sont déductibles de la base de l'impôt sur le revenu, ainsi que les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale et selon les mêmes conditions, les deux tiers (2/3) des revenus provenant des investissements directs déclarés auprès des organismes compétents réalisés par :

- Les entreprises spécialisées dans la collecte, la transformation, la valorisation, le recyclage ou le traitement des déchets et des ordures,
- Les établissements de production et d'industries culturelles[64]
- Les institutions d'encadrement de l'enfance et d'aide aux personnes âgées, d'animation des jeunes et de loisirs.[65]

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises et au respect des conditions générales prévues à la section précédente.

[64] **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 microfilms
- Edition de livres
- Production des supports multimédia à contenu culturel
- Numérisation et catalogage du fonds audio-visuel

[65] **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

Section 6. Doctrine administrative relative à la déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité

§ 1. Ordre d'imputation des bénéfices

Sont déductibles du résultat fiscal les bénéfices provenant de l'exploitation et bénéficiant du droit de déduction, et ce après toutes déductions et réintégrations, y compris les déficits reportés et les amortissements réputés différés.

Au cas où la société bénéficie de plusieurs déductions au niveau des bénéfices provenant de l'exploitation, il est procédé en premier lieu à la déduction des bénéfices dont la déduction est totale et sans minimum d'impôt. En deuxième lieu, déduire les bénéfices provenant de l'exploitation dans le respect du minimum d'impôt.

Les bénéfices réinvestis sont par la suite déduits de la base imposable, c'est-à-dire après déduction des bénéfices provenant de l'exploitation. (Courrier DGELF n° 637 du 15 mai 2012)

§ 2. Date d'entrée en activité effective

L'entrée en activité effective désigne la réalisation totale de l'opération d'investissement direct déclarée et la réalisation de la première opération de vente ou de la première prestation de service dans le cadre de l'opération d'investissement précitée.

Les services du contrôle des impôts peuvent retenir les attestations d'entrée en activité effective délivrées par les organismes d'investissement concernés. (Note commune 19/2017)

L'administration fiscale a précisé qu'en absence d'une attestation justifiant la date d'entrée en activité effective, il convient de retenir la date de la première opération de vente ou de prestation de service en tant que date d'entrée effective en activité. (Courrier DGI n° 325 du 18 septembre 2023)

§ 3. En ce qui concerne la détermination des bénéfices provenant des opérations de réinvestissement éligibles aux avantages fiscaux

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. (Note commune n° 7/2015)

À ce titre, les éléments cités ci-dessous ne sont pas pris en compte parmi les éléments d'investissement réalisés lors de la détermination des bénéfices provenant d'une opération d'extension et admis en déduction du résultat fiscal (au numérateur et au dénominateur du ratio de déduction). Il s'agit des :

- Les équipements de bureau,
- Les voitures de tourisme,
- Les opérations se rapportant à la construction et à l'aménagement du siège social,

- Les opérations de réévaluation (la plus-value),
- Le Goodwill,
- Les immobilisations en cours,
- Les actifs immobilisés hors exploitation.

Ce principe s'applique pour les sociétés bénéficiaires du régime de développement régional et du développement agricole. (Courrier DGI n° inc 1 de l'année 2019)

§ 4. Décompte de la période de déduction des bénéfices provenant des investissements d'extension

En absence d'une attestation délivrée par l'APII pour les investissements d'extension, la date d'entrée en exploitation coïncide avec la première utilisation des équipements objet du réinvestissement dès lors que cette date sert au calcul des amortissements. (Courrier DGELF n° 1053 du 1er avril 2016)

§ 5. Les professions libérales n'ont pas droit au bénéfice des avantages du développement régional

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, une entreprise de formation continue, implantée dans une zone de développement régional, malgré son obtention d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement, elle demeure non éligible au bénéfice des avantages du développement régional. (Courier DGI n° 277 bis du 21 juin 2019)

L'administration fiscale a également exclut du bénéfice des avantages fiscaux au titre du développement régional :

- L'activité de prestation de services informatiques[66], (Courrier DGI n° 72 bis du 10 mai 2024)
- L'activité de développement de logiciels et d'applications informatiques. (Courrier DGI n° 95 bis du 31 mai 2024)
- L'activité d'exploitation d'un laboratoire d'essais et d'analyses des sols et des matériaux de génie civil. (Courrier DGI n° 53 du 31 mai 2024)
- L'activité des établissements d'enseignement privé, telle que les écoles primaires. (Courrier DGI n° 69 du 14 mai 2025)

§ 6. Obligation du dépôt de la déclaration d'investissement de création, d'extension ou de renouvellement

En application des dispositions de l'article 7 du décret gouvernemental n° 2017-389 du 9 mars 2017, les entreprises concernées par le bénéfice d'avantages fiscaux sont tenues de déposer la déclaration d'investissement direct avant d'entamer la réalisation de l'investissement déclaré. Ainsi, le dépôt de la déclaration d'existence antérieurement au dépôt de la déclaration d'investissement entraine la perte du droit au bénéfice des avantages fiscaux. (Courrier DGI n° 69 du 15 mars 2023)

L'administration fiscale a considéré qu'une entreprise du secteur de la lutte contre la pollution (activité de soutien) qui n'a pas déposé une déclaration d'investissement de création ne bénéficie pas de l'imposition réduite. Ainsi, le bénéficie du droit à l'imposition réduite ne s'applique qu'aux bénéfices ou revenus correspondant à l'extension ou au renouvellement déclarés préalablement auprès des organismes chargés de l'investissement. Les bénéfices provenant de l'investissement de création n'ayant pas fait l'objet d'une déclaration d'investissement sont passibles de l'impôt sur les sociétés au taux de 20%. (Courrier DGELF n° 336 du 9 février 2018)

[66] L'administration fiscale a considéré que les activités informatiques relèvent des professions libérales où l'activité intellectuelle joue un rôle essentiel et aboutit à la réalisation d'un travail en toute indépendance. (Courrier DGI n° 2bis du mois de janvier 2025)

Le bénéfice d'avantages fiscaux au titre des opérations d'extension de projets ayant bénéficié d'avantages au moment de la création, reste subordonné au dépôt d'une déclaration d'investissement d'extension auprès des services concernés par le secteur d'activité. (Courrier DGI n° 207 du 14 juin 2023)

§ 7. Investissements dans le domaine de l'aquaculture

Les investissements réalisés dans le domaine de l'aquaculture ne bénéficient pas des avantages fiscaux au titre du développement agricole. (Courrier DGELF n° 2443 du 5 septembre 2018)

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.

L'administration fiscale a précisé pour le cas d'une société spécialisée dans l'élevage de poissons dans des bassins marins (aquaculture) ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement en 2010 et entrée en activité effective en novembre 2014, peut continuer à bénéficier de la déduction totale des bénéfices provenant de l'activité d'élevage de poissons jusqu'à l'expiration de la période qui lui est impartie de 10 ans en application des dispositions du Code d'incitation aux investissements, et ce, exclusivement au titre des investissements pour lesquels elle a obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement avant le 1er avril 2017 et qui sont entrés en activité effective avant cette date, et ce, du fait que le nouveau régime des avantages fiscaux au titre du développement agricole et de la pêche mentionne expressément les investissements dans le secteur de l'agriculture et de la pêche sans indiquer l'investissement dans le secteur de l'aquaculture. (Courrier DGI n° 178 du 13 juin 2023)

§ 8. L'exploitation d'un terrain agricole productif nouvellement acquis n'est pas assimilée à un investissement direct au sens de l'article 3 de la loi d'investissement et reste, par conséquent, non éligible au bénéfice des avantages fiscaux au titre du développement agricole

L'administration fiscale a apporté un éclaircissement concernant le régime applicable à une société ayant été soumise à une vérification fiscale préliminaire et dont le dossier fiscal fait ressortir que la société concernée :

- a obtenu son attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès de l'APIA le 26 juillet 2018, pour la plantation d'oliviers destinés à la production de l'huile d'olive, incluant l'acquisition d'un terrain, le forage d'un puits et son équipement avec une pompe électrique, la construction d'un abri pour le moteur et la plantation de 4 hectares d'oliviers dans le cadre d'un projet d'intensification, ainsi que leur équipement avec un système d'irrigation goutte à goutte.
- a acquis, le 2 août 2018, un terrain agricole comportant des oliviers productifs.
- a réalisé sa première opération de vente de la production au mois de décembre 2018.
- a présenté une demande à l'APIA le 29 septembre 2019 pour l'obtention d'une attestation de début de réalisation de l'investissement, qui lui a été servie le 21 janvier 2020, et fait ressortir la réalisation de l'opération de forage du puits et son équipement avec une pompe électrique.
- n'a pas présenté une attestation justifiant la date d'entrée du projet en activité effective.

Sur cette base, l'administration fiscale a précisé que la société concernée n'est pas éligible au bénéfice des dispositions de l'article 65 du code de l'IRPP et de l'IS, dès lors que le terrain agricole acquis constitue en lui-même un projet productif, donc il ne s'agit pas d'une création d'un nouveau projet indépendant et autonome conformément aux dispositions de l'article 3 de la loi l'investissement, mais il s'agit plutôt d'un projet transféré à la société pour exercer la même activité liée au même produit.

Etant rappelé également que les avantages fiscaux ne sont pas accordés 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.

Sur la base de tout ce qui précède, l'administration fiscale a conclu que la société du cas d'espèce est non éligible au bénéfice de la déduction au titre du développement agricole. (Courrier DGI n° 104 du 26 août 2024)

§ 9. La réalisation d'un chiffre d'affaires antérieurement à l'obtention d'une déclaration d'investissement de création d'un projet agricole entraine ipso facto la perte du droit de bénéficier des avantages au titre développement agricole

L'administration fiscale s'est prononcée sur l'éligibilité d'une société agricole d'élevage de volailles aux avantages fiscaux bénéficiant au développement agricole sachant que la société concernée :

- a obtenu une première attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès de l'APIA en mars 2018 dont elle a demandé l'annulation en avril 2019,
- a obtenu une deuxième attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès de l'APIA au titre de la création d'un investissement d'élevage de volailles en décembre 2019,
- il s'est avéré qu'elle a réalisé un chiffre d'affaires au cours du mois de juillet 2019, soit antérieurement à l'obtention de la deuxième déclaration d'investissement de création susvisée, ce qui constitue la preuve de l'existence d'investissements antérieurs à la réalisation du nouvel investissement objet de la deuxième déclaration d'investissement.

Sur cette base, l'administration fiscale a considéré que la société du cas précis est non éligible au bénéfice de la déduction des bénéfices au titre du développement agricole du fait que l'investissement qu'elle a réalisé en décembre 2019 ne peut pas être qualifié d'investissement de création d'un projet nouveau et autonome au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement. (Courrier DGI 44 bis du 30 mai 2025)

§ 10. Les activités de services liés à l'agriculture ne sont plus éligibles aux avantages du développement agricole à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi portant refonte du dispositif des avantages fiscaux

Une société agricole spécialisée dans la collecte du lait créée en 2014, bénéficiaire des avantages fiscaux prévus par le Code d'incitation aux investissements au titre du développement agricole, ne peut plus bénéficier desdits avantages au titre d'une opération d'extension réalisée en 2019, et ce, étant donné que l'activité de collecte de lait n'est plus éligible au bénéfice des avantages du développement agricole en application de la loi n° 2017-8 portant refonte du dispositif des avantages fiscaux.

En outre, et devant l'impossibilité de distinction entre le chiffre d'affaires provenant de l'opération d'extension et le chiffre d'affaires provenant de l'opération de création, la société concernée ne peut pas obtenir une attestation d'exonération de la retenue à la source.

Etant précisé que le défaut d'obtention d'une attestation d'exonération de la retenue à la source, ne prive pas la société de son droit de continuer à bénéficier de la déduction des bénéfices provenant de l'opération de création jusqu'à l'expiration de la durée fixée à cet effet et sous réserve du respect des conditions prévues par le Code d'incitation aux investissements. (Courrier DGI n° 413 du 17 janvier 2023)

§ 11. Traitement fiscal des revenus accessoires perçus par une société établie dans les zones de développement régional

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 au développement régional. Toutefois, les revenus provenant de l'activité de transport exercée par une société éligible aux avantages liés au 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. (Courrier DGELF n° 432 de l'année 2006)

§ 12. Livraison à soi-même d'aliments composés pour bétail par une société agricole dont l'activité principale consiste à l'élevage des volailles

Par courrier n° 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'impôt sur les sociétés au taux de 10%.
- **Une activité industrielle** : La fabrication d'aliments composés pour volailles ne bénéficie d'aucun avantage 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 :

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

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).

Ainsi, 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 pas soumise à la TCL mais reste redevable de la taxe sur les immeubles bâtis (TIB) 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 *

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

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

Quote-part activité agricole

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

§ 13. Régime en matière d'IS applicable à une société totalement exportatrice exploitant deux unités de production dont l'une est implantée dans une zone de développement régional

Par courrier n° 725 du 31 mai 2023, la DGELF a apporté des éclaircissements concernant le régime en matière d'IS applicable à une société totalement exportatrice spécialisée dans le conditionnement des dattes, sachant qu'elle exploite deux unités de production :

- Une unité de production principale implantée dans la zone de développement régional (Nafta),
- Une nouvelle unité de production implantée dans le parc d'activités industrielles « El Fejja » du gouvernorat de Mannouba.

Pour ce cas particulier, la DGELF a précisé que les bénéfices provenant de l'exploitation de l'unité de production principale établie dans la zone de développement régional "Nafta" sont soumis à l'IS au taux de 10% (après la période de déduction totale de 10 ans), alors que les bénéfices provenant de la nouvelle unité implantée dans le parc d'activités industrielles « El Fejja » sont soumis à l'IS au taux de 20% pour les bénéfices réalisés à partir du 1er janvier 2024.

Etant donné que la société du cas précis réalise des bénéfices soumis à l'IS selon des régimes différents, elle se trouve dans l'obligation de tenir une comptabilité analytique permettant de déterminer précisément le bénéfice net de chacune des unités de production. A défaut, les bénéfices soumis à l'IS au taux de 20% sont calculés sur la base du rapport du chiffre d'affaires provenant de l'exploitation de l'unité établie dans le parc d'activités industrielles « El Fejja » par rapport au chiffre d'affaires total. Ledit bénéfice est déterminé comme suit :

$$\frac{\text{Bénéfice fiscal total x Chiffre d'affaires provenant de l'exploitation de l'unité de production implantée dans la zone « El Fejja »}}{\text{Chiffre d'affaires global}}$$

§ 14. Imposition des bénéfices provenant d'une activité commerciale cumulée avec une activité artisanale

Bénéfices provenant de l'activité artisanale (de métier) : Les bénéfices provenant d'une activité de dessin et de décoration sur différents supports sont soumis à l'IS au taux de 10% dès lors qu'ils relèvent d'une activité artisanale au sens de la loi n° 2005-15 du 16 février 2005, et que l'artisan qui exerce l'activité est titulaire d'une carte professionnelle.

Bénéfices provenant de l'activité commerciale : Les bénéfices provenant de l'activité de fourniture de matières premières importées aux artisans sont soumis à l'IS au taux de 20% dès lors qu'il s'agit d'une activité commerciale.

Sur cette base, la société cumulant les deux activités est dans l'obligation de tenir une comptabilité permettant la détermination des bénéfices provenant de chaque activité séparément. Dans le cas contraire, les bénéfices soumis à l'IS au taux de 30% seront calculés sur la base d'un taux déterminé comme suit : (Courrier DGELF n° 322 du 5 mars 2012)

$$\frac{\text{Bénéfice global}}{\text{Chiffre d'affaires global}} \text{ x Chiffre d'affaires provenant de l'activité commerciale}$$

§ 15. Régime applicable en matière d'IS à une startup ayant obtenu son label en cours d'année

Les startups bénéficient de l'exonération de l'IS pendant la durée de validité du label Startup qui ne peut excéder huit ans à compter de la date de constitution de la société.

Une société qui obtient le label startup en cours d'année bénéficie de l'exonération de l'impôt sur les sociétés à partir de la date d'obtention dudit label. Les bénéfices réalisés antérieurement à l'obtention du label demeurent soumis à l'impôt sur les sociétés 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 1er janvier jusqu'à la date d'obtention du label startup et le chiffre d'affaires global réalisé durant l'exercice. (Courrier DGELF n° 932 du 3 novembre 2021)

§ 16. Non éligibilité d'une société ayant obtenu son attestation de dépôt de déclaration d'investissement en 2020 et sa déclaration d'existence en 2021 à l'avantage de l'exonération de l'IS durant les 4 premières années d'activité

Une société ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement en 2020 et ayant obtenu son identifiant fiscal en 2021 est considérée créée en 2021 et est, par conséquent, non éligible au bénéfice de l'exonération de l'IS de 4 ans.

Toutefois, la société concernée reste éligible au bénéfice de la déduction dégressive, et ce, par la déduction d'une quote-part de ses bénéfices provenant de l'exploitation des quatre premières années d'activité (100%, 75%, 50% et 25%) ainsi que des bénéfices exceptionnels liés à l'activité, nonobstant le minimum d'impôt prévu par l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989.

La déduction pour la première année s'applique au taux de 100% sur les bénéfices réalisés à compter de la date d'entrée en activité effective jusqu'au 31 décembre de la même année.

§ 17. Exclusion administrative des incitations relatives aux entreprises nouvellement créées

Une société nouvellement créée spécialisée dans l'industrie de l'habillement, dont le capital est détenu en partie par des associés ayant des participations dans une société ayant une activité de même nature que celle de la société nouvellement créée, est par conséquent non éligible au bénéfice des incitations relatives aux entreprises nouvellement créées. (Courrier DGELF n° 520 du 11 avril 2023)

Une entreprise nouvellement créée de consulting créée par une personne physique ayant occupé antérieurement le poste d'un salarié dans une société tunisienne, est non éligible au bénéfice de l'avantage de l'exonération de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés ou de la déduction dégressive de 4 ans, dès lors que l'activité de l'entreprise nouvellement créée est de même nature que celle exercée auparavant par son fondateur en tant que salarié. (Courrier DGELF n° 124 du 2 février 2023)

Toutefois, les entreprises créées au cours des années 2024 et 2025 par des employés ayant exercé une activité de même nature que l'activité de l'entreprise créée peuvent bénéficier de l'exonération de 4 ans. (Note commune n° 12/2024)

Régime fiscal applicable à la plus-value de cession d'un terrain agricole réalisée par une société agricole : La plus-value provenant de la vente d'un terrain agricole réalisée par la société agricole du cas particulier constitue un produit exceptionnel non lié à l'activité principale et par conséquent elle doit être prise en compte pour la détermination du résultat fiscal net soumis à l'IS au taux de 20%, et ce, nonobstant le bénéfice de la société d'un régime fiscal préférentiel au titre de ses bénéfices provenant de l'exploitation. (Courrier DGELF n° 64 du 22 janvier 2026)

Chapitre 7. Déduction des bénéfices et revenus réinvestis

Section 1. Conditions générales

Le bénéfice de la déduction relative au dégrèvement financier, dans (i) le développement régional, (ii) le développement agricole, (iii) les sociétés créées par les jeunes promoteurs et (iv) les secteurs innovants et dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable, 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 sociétés et 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 et de libération de la prime d'émission, le cas échéant ou de tout autre document équivalent,
- La présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une copie de la décision de l'assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération d'augmentation du capital comportant la valeur de la prime d'émission.
- 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,

❖ **Chez la société émettrice**

- Le dépôt d'une déclaration d'investissement de création, d'extension ou de renouvellement 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 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.
- Le non emploi de la prime d'émission pendant une période de 5 ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de sa libération, à l'exception de son emploi pour le financement de l'opération de réinvestissement en question ou la résorption des pertes,
- 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.

Est prise en considération pour la détermination des revenus ou des bénéfices déductibles lors de l'augmentation du capital des entreprises, la valeur de la prime d'émission des actions ou des parts sociales selon les mêmes limites et conditions.

Toute opération de réinvestissement, de création, d'extension ou de renouvellement, n'ayant pas fait l'objet d'une déclaration d'investissement ne peut pas donner droit au bénéfice d'avantages fiscaux. (Courrier DGELF n° 1072 du 4 avril 2016)

Rejet de comptabilité : Le rejet de la comptabilité lors d'une vérification fiscale engendre la déchéance du dégrèvement financier. (Tribunal administratif, Affaire n° 312010 du 15 juillet 2016)

Octroi des avantages fiscaux dans la limite des revenus et bénéfices déclarés dans les délais légaux : L'octroi des avantages au titre du dégrèvement financier est limité aux seuls revenus et bénéfices déclarés dans les délais légaux. Il en découle que les déclarations annuelles d'impôt ne donnent pas droit à la déduction des revenus ou des bénéfices réinvestis dans le cas où elles sont déposées après les délais légaux. Lesdites dispositions s'appliquent aux avantages au titre des sommes déposées dans les comptes épargnent en actions et dans les comptes épargne pour l'investissement. (Article 59, Loi de finances pour l'année 2004)

Sur cette base, le dépôt de déclarations rectificatives, après les délais légaux, ne donne pas droit au bénéfice de la déduction au titre du réinvestissement des revenus ou bénéfices. (Courrier DGELF n° 1164 du 30 juillet 2012)

Toutefois, le tribunal administratif a précisé que la condition d'octroi des avantages fiscaux dans la limite des revenus et bénéfices déclarés dans les délais légaux ne peut être un cas de déchéance du dégrèvement tant que l'investissement a été effectivement réalisé et que le trésor public n'a pas été lésé. (Tribunal administratif, Affaire n° 312977 du 04 mars 2020)

Sous section 1. 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. (Note commune 19/2017)

L'administration fiscale a précisé que 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. (Courrier DGELF n° 611 du 6 mars 2018)

Sous section 2. La tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises pour les sociétés et les personnes exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une profession non commerciale

L'administration fiscale a précisé 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. (Note commune n° 13/1996)[67]

Ainsi, ne sont pas concernés par cette condition les salariés, les agriculteurs et les personnes réalisant des revenus fonciers, des revenus de valeurs mobilières ou des revenus de source étrangère ainsi que les personnes qui cumulent toutes ces catégories de revenu.

Pour les personnes physiques, la plus-value provenant de la cession d'actions ne donne pas droit au bénéfice de la déduction au titre du réinvestissement, dès lors que ladite plus-value ne constitue pas un élément parmi les éléments qui forment le revenu global. (Courrier DGELF n° 2228 du 26 juin 2019)

Sous section 3. 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 et de libération de la prime d'émission, le cas échéant ou de tout autre document équivalent

Cas des entreprises adhérant à la télédéclaration : Pour les entreprises soumises à l'obligation de la télédéclaration, elles demeurent tenues de déposer le formulaire « Accusé de dépôt des pièces annexes à la déclaration de l'Impôt sur les Sociétés (ou de l'impôt sur le revenu des personnes physiques) » annexé des états financiers et des autres les états joints dont notamment l'attestation de libération du capital souscrit ou de tout autre document équivalent.

[67] À noter que ladite note commune a été annulée et remplacée par la note commune 7/2015 sans traiter du sujet.

Libération par tranche du capital souscrit dans les sociétés anonymes : Le dégrèvement fiscal ne couvre que les sommes effectivement libérées, et ce même en cas de libération par anticipation. En cas de libération partielle du capital (libération par tranche), l'avantage fiscal est accordé au titre de chaque opération de libération à part. (Courrier DGELF n° 799 du 12 juin 2012)

Sous section 4. La présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une copie de la décision de l'assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération d'augmentation du capital comportant la valeur de la prime d'émission

Le PV de l'assemblée générale extraordinaire relatif à l'augmentation de capital doit être postérieur à la date de l'attestation de dépôt de la déclaration d'investissement.

Pour bénéficier du dégrèvement financier, le montant relatif à l'augmentation de capital indiqué dans le schéma d'investissement et de financement doit être conforme avec celui dans les actes juridiques liés à la création ou l'augmentation de capital. En cas de nécessité, il faudra procéder à la mise à jour de l'attestation de dépôt de la déclaration d'investissement avant d'entamer la procédure juridique.

Le procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire relatif à l'augmentation de capital dans le cadre du financement de l'investissement d'extension ou de renouvellement déclaré doit être antérieur à la date d'entrée en activité effective délivrée par les organismes d'investissement concernés.

Sous section 5. 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

Cas des actions libérées par tranche : 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. (Note commune n° 7/2015)

Apport d'actions dans le cadre d'une restructuration : 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 entraine déchéance desdits avantages fiscaux et la personne qui en a bénéficié est tenue de reverser l'impôt dégrevé ainsi que les pénalités exigibles. (Courrier DGELF n° 660 du 12 mai 2014)

Sous section 6. L'affectation des bénéfices ou des revenus réinvestis dans un compte spécial au passif du bilan (capitaux propres) non distribuable sauf en cas de cession des actions ou des parts sociales ayant donné lieu au bénéfice de la déduction,

Cas des sociétés déficitaires comptablement : Dans le cas où la société enregistre un résultat comptable déficitaire, elle ne peut bénéficier du dégrèvement fiscal même si son bénéfice fiscal est bénéficiaire. L'administration fiscale a précisé que seuls les bénéfices de l'exercice sont éligibles au dégrèvement fiscal. Ainsi, le montant déduit ne peut être supérieur au bénéfice comptable net d'impôt. (Courrier DGELF n° 44 du 6 janvier 2006)

Montant à inscrire en compte de réserve : L'administration fiscale a considéré que les sommes à inscrire dans un compte de réserve spécial d'investissement correspondent aux bénéfices ou revenus réinvestis et ne se limitent pas aux bénéfices et revenus qui ont fait l'objet de déduction. Étant précisé que les bénéfices nets distribuables correspondent au montant restant après déduction des bénéfices comptables réinvestis effectivement, compte non tenu des bénéfices ayant bénéficié de l'avantage fiscal. (Courrier DGELF n° 685 du 19 mai 2012)

Année de constitution du compte de réserve pour réinvestissement : La loi n'a pas prévu de date limite pour la constitution du compte de réserve. Toutefois, l'administration fiscale a précisé que le bénéfice de la déduction des bénéfices réinvestis est subordonné à l'inscription desdits bénéfices dans un compte de réserve spécial d'investissement, et ce, lors de l'approbation par l'assemblée générale des états financiers de l'exercice concerné par l'avantage. (Courrier DGELF n° 630 du 31 mars 2015)

Obligation liée à la constitution du compte de réserve pour réinvestissement exonéré : La condition d'inscription des bénéfices réinvestis dans un compte de réserve spécial d'investissement au passif du bilan pour donner droit à la déduction des bénéfices réinvestis s'applique aux personnes morales ainsi qu'aux personnes physiques réalisant des BIC ou des BNC, et ce, nonobstant toute législation contraire. (Courrier DGELF n° 318 du 9 février 2016)

Défaut de constitution de la réserve pour réinvestissement exonéré : 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. (Courrier DGELF n° 1387 du 15 juillet 2015)

La jurisprudence du tribunal administratif est constante pour considérer, nonobstant l'obligation prévue par la loi, le simple défaut de la formalité de constitution de la réserve pour réinvestissement exonéré au passif du bilan n'entraine pas déchéance de l'avantage fiscal dès lors que l'investissement a effectivement été réalisé. (Tribunal administratif, Affaire n° 312436 du 14 juillet 2014)

Distribution des bénéfices ayant donné lieu à un abattement au titre du dégrèvement financier : Les bénéfices réinvestis ne peuvent être distribués aux associés, ni affectés à d'autres utilisations notamment pour résorber des pertes ou incorporés au capital. La distribution des bénéfices inscrits dans le compte de réserve spécial d'investissement ayant donné lieu au bénéfice de l'abattement au titre du dégrèvement financier, avant la cession des actions acquises dans ce cadre, entraine la déchéance de cet avantage et, par conséquent, le paiement de l'impôt non acquitté majoré des pénalités de retard.

En cas de cession des titres, après la période de blogage, le compte spécial d'investissement peut être affecté parmi les résultats reportés ou toutes autres utilisations décidées par l'assemblée générale des associés. (Courrier DGELF n° 1310 du 8 juillet 2015)

Augmentation de capital par incorporation du compte spécial d'investissement pendant la période d'indisponibilité : L'utilisation du compte spécial d'investissement avant la cession des actions ou parts sociales, même par son incorporation au capital de la société, entraine la déchéance du dégrèvement fiscal. (Courrier DGELF n° 875 du 10 juin 2011)

Sous section 7. Le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité conformément à la réglementation en vigueur

Formalisme lié à l'attestation de dépôt de la déclaration d'investissement : Lors de la création, le bénéfice des avantages fiscaux est conditionné à l'obtention d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement datée avant la date de la déclaration d'existence. (Courrier DGI n°412 du 2 décembre 2022).

Pour les investissements d'extension ou de renouvellement, il est impératif que la date de l'attestation de dépôt de la déclaration d'investissement auprès des organismes chargés de l'investissement soit délivrée avant le commencement de la réalisation de l'investissement déclaré. (Courrier DGI n° 55 bis du 3 mars 2023).

Investissements exclus : L'administration fiscale a précisé que ne sont pas considérées opérations d'extension ou de renouvellement, les opérations qui n'entrainent pas une augmentation de la capacité productive, technologique ou de la compétitivité de l'entreprise concernée telle que la construction ou l'acquisition de dépôts de stockage ou d'un siège social de l'entreprise. (Note commune n° 24/2017)

Lorsque le schéma d'investissement et de financement déclaré comporte un terrain, la quote-part des montants libérés à ce titre n'est pas admise en déduction du résultat imposable au niveau des souscripteurs dans le capital de l'entreprise concernée (hors celle créée par les jeunes diplômés de l'enseignement supérieur), chacun dans la limite de sa part dans le montant total souscrit dans l'opération d'investissement. Il reste entendu que le reliquat des revenus ou des bénéfices souscrits et libérés dans le capital de la société concernée demeure admis en déduction de l'assiette de l'impôt, et ce, à condition de satisfaire à toutes les conditions requises conformément à la législation fiscale en vigueur. (Courrier DGELF n° 500 du 30 juin 2021)

À notre avis, à défaut de mention spécifique dans l'acte juridique relatif à la constitution de la société ou à l'augmentation de capital sur l'identité des souscripteurs ayant financé le terrain, il y a lieu d'appliquer la règle de prorata entre tous les souscripteurs.

Sous section 8. La réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un minimum de fonds propres conformément à la législation et la réglementation en vigueur

Le taux minimum de fonds propres a été fixé à 30% du coût de l'investissement, et ce, 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. Ce pourcentage est ramené à 10% au titre des projets dont le coût de leurs investissements ne dépasse pas un (1) million de dinars.

Sous section 9. L'émission de nouvelles actions ou parts sociales

Opérations de réinvestissement par conversion de créances en participations au capital des sociétés : 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. À cet effet, le financement d'un investissement par conversion des créances en participations au capital de la société qui a réalisé l'opération d'investissement ne constitue pas un obstacle pour le bénéfice de l'avantage au titre du réinvestissement. (Note commune n° 7/2015)

Exclusion des apports en nature : Les apports en nature sont exclus de l'avantage, seuls les apports en numéraire bénéficient des avantages du dégrèvement financier. (Courrier DGELF n° 1009 du 16 juillet 2004)

Toutefois, le tribunal administratif a admis le droit au dégrèvement financier pour les apports en nature tout en rappelant le principe d'interprétation stricte des textes fiscaux qui 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. (Tribunal Administratif, Affaire n° 38209 du 12 Avril 2010)

Exclusion des titres souscrits et non encore libérés des avantages liés au dégrèvement financier : Le dégrèvement fiscal ne peut être accordé 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 comme une acquisition de titres anciens exclus des avantages liés au dégrèvement financier. (Courrier DGELF n° 218 du 22 février 2006)

Sous section 10. 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.

Réduction du capital d'une société ouvrant droit à la déduction des revenus et bénéfices réinvestis à concurrence de la partie souscrite et non libérée : La déduction des sommes souscrites au capital initial ou à son augmentation des sociétés ouvrant droit à l'avantage au titre des bénéfices ou des revenus réinvestis ne peut avoir lieu qu'au titre des exercices au cours desquels intervient la libération des sommes souscrites, de ce fait, la réduction du capital objet de la souscription dans la limite des sommes souscrites et non encore libérées n'entraine pas la remise en cause de l'avantage fiscal dont ont bénéficié les souscripteurs au titre de la libération des sommes souscrites. (Note commune n° 1/2005)[68]

Réduction du capital dans le cadre des opérations de fusion et de scission totale de sociétés : 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'entraine pas la remise en cause des avantages fiscaux dont ont bénéficié les sociétés en question au titre des réinvestissements dont ont bénéficié les souscripteurs à leur capital. (Note commune n° 14/2015)

[68] À noter que ladite note commune a été annulée et remplacée par la note commune 7/2015 sans traiter du sujet.

Sous section 11. Date de calcul de la période de cinq ans pour la non réduction du capital souscrit

Pour les opérations d'investissement au capital des entreprises et dans le cas de libération du capital souscrit par tranches, la période de cinq ans est calculée à partir du 1er janvier de l'année qui suit la dernière opération de libération du capital souscrit. Étant précisé qu'en cas de réalisation de plusieurs opérations de réinvestissement, la période de cinq ans est calculée pour chaque opération de réinvestissement séparément. (Note commune n° 7/2015)

Sous section 12. Le non emploi de la prime d'émission pendant une période de 5 ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de sa libération, à l'exception de son emploi pour le financement de l'opération de réinvestissement en question ou la résorption des pertes,

Sous section 13. 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. (Note commune n° 11/2010)

Section 2. Déduction totale des bénéfices et revenus réinvestis nonobstant le minimum d'impôt

Sous section 1. Développement régional

Nonobstant le minimum d'impôt, et sous réserve du respect des conditions générales précitées, 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 aux avantages du développement régional[69], et ce, dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt.

Liste des activités exceptées du bénéfice des incitations du développement régional est fixée par le décret gouvernemental n°2017-389 du 09 mars 2017 relatif aux incitations financières. (Liste détaillée ci-dessus)

La liste des zones de développement régional est fixée par le décret gouvernemental n°2017-389 du 09 mars 2017 relatif aux incitations financières. (Annexe 3)

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

Sous section 2. Développement agricole

Nonobstant le minimum d'impôt, et sous réserve du respect des conditions générales précitées, 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 exerçant une activité agricole ou de pêche, et ce, dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt.

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

L'administration fiscale a exclu de l'avantage du développement agricole les investissements réalisés dans le secteur de 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. (Courrier DGI n°1007 du 14 avril 2021)

[69] 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)

Sous section 3. Fonds d'amorçage

Nonobstant le minimum d'impôt, sont déductibles de l'assiette de l'impôt, les bénéfices et revenus réinvestis dans l'acquisition des parts de fonds d'amorçage prévus par la loi n°2005-58 du 18 juillet 2005 et des parts des fonds communs de placement à risque qui emploient leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds d'amorçage conformément à la législation les régissant.

Nonobstant les conditions générales, la déduction est subordonnée à :

- La tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises pour personnes morales et les personnes qui exercent une activité commerciale ou une profession non commerciale.
- La production à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés, ou de l'impôt sur le revenu, de l'année de la déduction, d'une attestation de souscription et de paiement des parts délivrée par les gestionnaires des fonds.
- 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.
- Le non emploi de la prime d'émission pendant une période de 5 ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de sa libération, à l'exception de son emploi pour le financement de l'opération de réinvestissement en question ou la résorption des pertes,
- La présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une copie de la décision de l'assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération d'augmentation du capital comportant la valeur de la prime d'émission.

Les fonds d'amorçage sont des fonds communs de placement en valeurs mobilières ayant pour objet le renforcement des fonds propres des projets innovants avant la phase de démarrage effectif.

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, ou de l'impôt sur le revenu, au titre des montants réinvestis dans l'acquisition des parts du fonds qui n'a pas été payé en vertu des dispositions du présent paragraphe majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur.

Sous section 4. Startups

Nonobstant le minimum d'impôt, 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.

Nonobstant les conditions générales, 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 startup dans laquelle la participation a eu lieu et d'une attestation de libération du capital souscrit 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.

  Est prise en considération pour la détermination des revenus ou des bénéfices déductibles, la valeur de la prime d'émission des actions ou des parts sociales selon les mêmes limites et conditions, à condition :

- du non emploi de la prime d'émission pendant une période de 5 ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de sa libération, à l'exception de son emploi pour le financement de l'opération de réinvestissement en question ou la résorption des pertes,
- de la présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une attestation de libération de la prime d'émission, d'une copie de la décision de l'assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération d'augmentation du capital comportant la valeur de la prime d'émission, et
- le cas échéant, de l'engagement desdites sociétés, desdits fonds ou sociétés d'investissement de l'emploi de la prime d'émission libérée conformément aux dispositions précitées.

La startup labellisée bénéficie des avantages des incitations et avantages pendant la durée de validité du label «startup», qui ne peut excéder une durée de 8 ans à compter de la date de constitution.

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

Bénéfice de la déduction des revenus et bénéfices réinvestis au capital initial d'une société ayant reçu le label Startup au cours de l'année : Un salarié ayant procédé au réinvestissement de ses revenus au cours de l'année N dans la souscription au capital initial d'une Startup ayant acquis le label Startup ultérieurement au cours de la même année, est éligible au bénéfice de la déduction des revenus réinvestis lorsque toutes les conditions requises à cet effet sont remplies dont notamment la libération du capital souscrit avant le délai maximum de dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu au titre des revenus de l'année N, soit au plus tard le 5 décembre N+1. (Courrier DGELF n° 1500 du 9 septembre 2020)

Distinction des sociétés réalisant investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise et des investissements d'innovation avec les startups : Les opérations de souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises ayant obtenu le label Startup peuvent bénéficier de la déduction au titre du dégrèvement financier, sans exiger l'obtention de l'approbation de la commission prévue pour les investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise et des investissements d'innovation.(Courrier DGELF n° 551 du 10 mars 2020)

Section 3. Déduction totale des bénéfices et revenus réinvestis sous réserve du minimum d'impôt

Sous section 1. Sociétés créées par les jeunes promoteurs

Sous réserve du minimum d'impôt et du respect des conditions générales précitées, 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.

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

L'administration fiscale a rajouté une condition ; le bénéfice de la déduction susvisée est subordonné à la détention du capital desdites entreprises à raison de plus de 50% par des jeunes diplômés de l'enseignement supérieur, fondateurs. (Courrier DGELF n° 1244 du 21 avril 2021)

Une société créée par des jeunes promoteurs diplômés de l'enseignement supérieur dont la gestion a été confiée à une personne autre que les jeunes promoteurs fondateurs, ne donne pas droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement des revenus ou des bénéfices en dehors de l'entreprise. (Courrier DGI n° 114 du 24 juin 2024)

L'administration fiscale a précisé que même 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. (Courrier DGELF n° 1463 du 25 mai 2018)

Exemple 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.

Sous section 2. Secteurs innovants et domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable

Sous réserve du minimum d'impôt et du respect des conditions générales précitées, 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.

  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.

- des entreprises réalisant des investissements dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable au sens de la législation et des réglementations en vigueur.

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

Définition du domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable : En se référant à la législation et aux réglementations en vigueur notamment le document relatif aux stratégies nationales de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable publié sur le site officiel du ministère chargé de l'environnement, le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable peut être défini comme suit :

- **l'économie verte** : le domaine des activités relatives à la production, la distribution et la consommation des richesses d'une collectivité humaine en respectant l'environnement afin de réaliser le développement durable à l'instar de l'agriculture biologique, l'écotourisme, l'infrastructure durable, la construction durable (éco-bâtiments), les industries vertes, la réutilisation des eaux usées et la gestion intégrée du traitement des déchets... Ces activités sont principalement basées sur les changements technologiques y compris la réduction de la pollution afin de contribuer à une croissance économique équilibrée.
- **l'économie bleue** : l'utilisation durable des ressources marines afin de réaliser une croissance économique, d'améliorer les moyens de subsistance, création des opportunités d'emploi et préserver l'écosystème marin à l'instar de la pêche durable, la création des zones marines et des réserves côtières et la lutte contre la pollution marine...
- **l'économie circulaire** : la récupération de tous les matériaux utilisés dans la fabrication, le traitement et le recyclage des produits au maximum dans le cycle de production sous forme de matières premières secondaires ou d'énergie pour prévenir l'utilisation excessive de ressources naturelles épuisables afin de produire des biens et services tout en limitant fortement la consommation et le gaspillage des matières premières et des sources d'énergie non renouvelables.
- **le développement durable** : vise notamment à :
  - créer des revenus et des emplois grâce à des investissements qui réduisent les émissions de dioxyde de carbone et la pollution, qui empêche la perte de la biodiversité et des écosystèmes environnementaux et contribue à une gestion rationnelle des ressources naturelles sur lesquelles repose la croissance,
  - privilégier les technologies propres et sobres (clean Tech) et les éco-activités,
  - pratiquer la production et la consommation responsable et penser à la production en termes de cycle de vie et d'écoconception,
  - mettre la recherche de l'équité sociale au centre des préoccupations et réduire la pauvreté,
  - renforcer la convergence entre les domaines sociaux, économiques et environnementaux étant les trois sphères du développement durable. (Note commune n° 16/2024)

Sous section 3. Acquisition d'entreprises en difficultés économiques

Sous réserve du minimum d'impôt, les personnes qui acquièrent des entreprises en difficultés économiques 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.

Nonobstant les conditions générales, le bénéfice de la déduction est subordonné à :

- L'exercice, par l'entreprise cédée, de son activité dans des secteurs éligibles au dégrèvement financier,[70]

[70] 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. (Courrier DGELF n° 1888 du 18 juillet 2018)

- 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.

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

Le défaut de joindre la décision du ministre des finances accordant l'avantage au titre du réinvestissement des bénéfices dans l'acquisition de l'actif d'une entreprise en difficultés économiques dans le cadre du règlement judiciaire fait perdre le droit à la déduction des bénéfices réinvestis. (Courrier DGI n° 110 du 28 juillet 2022)

Section 4. Sociétés d'investissement à capital risque et fonds communs de placement à risque

Sous section 1. Avantage accordé sur la base des montants effectivement employés

Sous réserve du minimum d'impôt, les revenus ou les bénéfices souscrits au capital des sociétés d'investissement à capital risque ou placés auprès d'elles sous forme de fonds à capital risque qui emploient, avant l'expiration du délai légal, le capital souscrit et libéré ou les montants déposés sous forme de fonds à capital risque (ou souscrits et libérés aux parts des fonds communs de placement à risque qui emploient leurs actifs), autres que ceux provenant de sources de financement étrangères ou de ressources du budget de l'État, dans la souscription aux actions ou aux parts sociales ou aux obligations convertibles en actions conformément aux limites et aux conditions légales, émises par les entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement (Section 3).

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

La déduction des montants effectivement employés par la société d'investissement à capital risque conformément aux dispositions précitées, a lieu nonobstant le minimum d'impôt, en cas d'emploi dans la souscription aux actions ou aux parts sociales ou aux obligations convertibles en actions susvisées émises par les startups et les entreprises éligibles au développement régional et au développent agricole (Section 2).

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

- La présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une attestation délivrée par la société d'investissement à capital risque (ou par le gestionnaire des fonds communs de placement à risque) justifiant l'emploi de ladite société du capital libéré, de la prime d'émission libérée, le cas échéant ou des montants déposés sous forme de fonds à capital risque (ou les actifs desdits fonds) conformément aux dispositions précitées,
- Le non retrait des montants déposés sous forme de fonds à capital risque (ou le non rachat des parts souscrites), et qui correspondent aux montants utilisés conformément aux dispositions précitées, pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de leur emploi,
- La non réduction par la société d'investissement à capital risque de son capital pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de l'emploi du capital libéré conformément aux dispositions précitées 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 au 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 des entreprises,
- Le non emploi de la prime d'émission pendant une période de 5 ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de sa libération, à l'exception de son emploi pour le financement de l'opération de réinvestissement en question ou la résorption des pertes,
- La présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une copie de la décision de l'assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération d'augmentation du capital comportant la valeur de la prime d'émission.

L'avantage fiscal 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 promoteurs.

Sous section 2. Avantage accordé sur la base d'un engagement

Sous réserve du minimum d'impôt, sont déductibles dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt, les revenus ou les bénéfices souscrits au capital des sociétés d'investissement à capital risque ou placés auprès d'elles sous forme de fonds à capital risque (ou souscrits et libérés aux parts des fonds communs de placement à risque) qui s'engagent à employer, avant l'expiration du délai légal, 65% au moins du capital libéré et 65% au moins de chaque montant mis à leur disposition sous forme de fonds à capital risque, autre que celui provenant de sources de financement étrangères ou de ressources du budget de l'État, pour l'acquisition ou la souscription des actions ou des parts sociales ou des obligations convertibles en actions conformément aux limites et conditions légales, nouvellement émises par des entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement.

La déduction a lieu nonobstant le minimum d'impôt susvisé et selon les mêmes conditions lorsque la société d'investissement à capital risque s'engage à employer 75% au moins du capital souscrit et libéré et 75% au moins de chaque montant placé auprès d'elle sous forme de fonds à capital risque, dans la souscription aux actions ou aux parts sociales ou aux obligations convertibles en actions susvisées nouvellement émises par les par les startups et les entreprises éligibles au développement régional et au développent agricole.

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

- La présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, de l'attestation de libération du capital souscrit et de libération de la prime d'émission, le cas échéant ou du paiement des montants, délivrée par la société d'investissement à capital risque (ou délivrée par le gestionnaire du fonds) et de l'engagement de la société d'investissement à employer le capital libéré, la prime d'émission libérée, le cas échéant ou les montants déposés sous forme de fonds à capital risque (ou les actifs du fonds) conformément aux dispositions précitées,
- L'émission de nouvelles actions,
- Le non retrait des montants déposés sous forme de fonds à capital risque (ou le non rachat des parts souscrites) 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 au 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 des entreprises,
- Le non emploi de la prime d'émission pendant une période de 5 ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de sa libération, à l'exception de son emploi pour le financement de l'opération de réinvestissement en question ou la résorption des pertes,
- La présentation, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'une copie de la décision de l'assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération d'augmentation du capital comportant la valeur de la prime d'émission.

Est prise en considération pour la détermination des revenus ou des bénéfices déductibles lors de l'augmentation du capital des entreprises conformément aux dispositions précitées, la valeur de la prime d'émission des actions ou des parts sociales selon les mêmes limites et conditions.

L'avantage fiscal 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 promoteurs.

Sous section 3. Mesures conjoncturelles relatives aux entreprises transmises d'une manière volontaire ou de leur restructuration

Les sociétés d'investissement à capital risque et les fonds communs de placement à risque peuvent employer le capital libéré et les montants mis à leur disposition sous forme de fonds à capital risque et les parts des fonds communs de placement à risque libérés, selon le cas, pour l'acquisition ou la souscription d'actions ou de parts 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, et ce, nonobstant les entreprises qui ouvrent droit au bénéfice des avantages fiscaux au titre du réinvestissement, à l'exception des entreprises exerçant dans le secteur bancaire et financier et le secteur des hydrocarbures et des mines.

La déduction des revenus et des bénéfices réinvestis a lieu nonobstant le minimum d'impôt :

- dans la limite des montants effectivement employés sur la base d'une attestation justifiant l'emploi effectif 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,
- 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.

Dans les autres cas, la déduction des revenus et des bénéfices réinvestis a lieu sous réserve du minimum d'impôt.

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 en bourse, à l'exception de celles exerçant dans le secteur immobilier relatif à l'habitat.

Est considérée restructuration, toute augmentation du capital 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 de restructuration 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, le cas échéant,
- La possibilité d'octroyer des crédits pour financer la réalisation des investissements dans le cadre du programme de restructuration financière.

La condition relative à l'obtention d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement auprès des organismes compétents n'est pas exigée. (Note commune n° 7/2023)

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.

La condition relative aux actions et parts sociales nouvellement émises n'est pas requise lorsqu'il s'agit d'acquisition de participation au capital des entreprises qui ouvrent droit au bénéfice des avantages fiscaux prévus pour les opérations de transmission au titre du réinvestissement.

Les SICAR et les FCPR n'ont droit au bénéfice des avantages fiscaux précités qu'à condition d'employer les fonds disponibles pour acquérir ou souscrire des actions ou des parts sociales dans le capital de la société faisant l'objet de restructuration.

L'emploi des fonds mis à disposition des SICAR et des FCPR pour l'acquisition ou la souscription d'obligations convertibles en actions ou de titres participatifs émis par les sociétés objet d'une restructuration ou pour l'octroi d'avances sur les comptes courants des associés dans les sociétés susvisées, ne donne pas droit au bénéfice des avantages fiscaux ; la loi n'a visé que l'acquisition ou la souscription d'actions ou de parts au capital. (Courrier DGELF n° 554 du 18 mai 2022)

Les revenus et bénéfices souscrits dans le cadre des présentes dispositions bénéficient de la déduction totale des bénéfices et revenus réinvestis, et ce, jusqu'au 31 décembre 2026.

Sous section 4. Exemple d'illustration

Supposons qu'une société d'exploitation agricole, ayant expiré la période de l'avantage de déduction des bénéfices, ait déposé, le 12 juillet 2024 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, dont 260 000 dinars au titre d'une plus-value de cession d'un terrain agricole.

Supposons que la SICAR ait délivré à la société, lors du dépôt des fonds en 2024, un engagement d'emploi de 65% du montant déposé, soit 97 500 dinars dans la souscription d'actions nouvellement émises par des 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, la déduction a lieu au titre de l'exercice du paiement des fonds soit l'exercice 2022, l'impôt dû par ladite société au titre dudit exercice serait déterminé comme suit :

Désignation	Bénéfice 10%	Bénéfice 20%	Total
Résultat fiscal 2024	300 000 D	260 000 D	560 000 D
Dégrèvement financier *		-150 000 D	-150 000D
Résultat imposable	300 000 D	110 000 D	410 000 D
IS	30 000 D	22 000 D	52 000 D
Minimum d'impôt 10%	30 000 D	26 000 D	56 000 D

* Le dégrèvement financier est conditionné au minimum d'impôt de 10% ; son imputation sur les bénéfices soumis à l'IS au taux de 10% n'aura pas d'incidence fiscale en matière d'IS. L'optimisation ne couvrira que la Contribution de Solidarité Sociale « CSS ».

La défiscalisation via la SICAR sur la base d'un engagement d'emploi comporte des avantages, et ce, vu que la SICAR n'est tenue d'investir que 80% des sommes mis à disposition (150 000 D x 80%) et les 20% restant peuvent être placés sur le marché financier (placement sans risque). Ainsi, la SICAR s'engage à investir dans les sociétés éligibles au réinvestissement financier au moins 65% (97 500 D) et le reste (22 500 D) - soit 15% (de 65% à 80%) - dans divers secteurs d'activités autres que le secteur immobilier relatif à l'habitat et la bourse sur le marché principal.

En Tunisie, généralement les groupes d'entreprises importants disposent de leurs propres SICAR créées à des fins de défiscalisation en optimisant :

- Le montant effectivement investi dans les projets éligibles par rapport au montant déduit ;
- Le délai d'emploi, et ce, vu que la SICAR dispose d'un délai ne dépassant pas la fin des deux (2) années suivant celle au cours de laquelle le capital souscrit a été libéré ou celle du paiement de chaque montant mis à leur disposition. Entre temps, les sommes mises en fonds gérés seront placées en banque ou en billets de trésorerie auprès des sociétés groupe.

Section 5. Plateformes de « Crowdfunding »

Sous réserve du minimum d'impôt et sous réserve du respect des conditions générales précitées, sont totalement déductibles et dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt, les revenus ou les bénéfices réinvestis à travers les plateformes de « Crowdfunding », dans la souscription au capital des entreprises qui ouvrent droit au bénéfice des avantages fiscaux prévus par le présent code de l'IRPP et de l'IS au titre du réinvestissement.

La déduction a lieu nonobstant le minimum d'impôt susvisé en cas de souscription au capital initial ou à son augmentation des startups et des entreprises éligibles au développement régional et au développent agricole.

La condition relative aux actions nouvellement émises n'est pas requise lorsqu'il s'agit d'acquisition de participations au capital des entreprises qui ouvrent droit au bénéfice des avantages fiscaux prévus pour les opérations de transmission au titre du réinvestissement.

Est prise en considération pour la détermination des revenus ou des bénéfices déductibles lors de l'augmentation du capital des entreprises qui ouvrent droit au bénéfice des avantages fiscaux, la valeur de la prime d'émission selon les mêmes limites et conditions.

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, 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.

La déduction s'applique aux opérations de souscription des revenus ou des bénéfices, réalisées à partir du 1er janvier 2025.

Section 6. Doctrine administrative relative à la déduction des bénéfices et revenus réinvestis

§ 1. Entrée en production de l'investissement déclaré

La réglementation fiscale n'a pas conditionné le bénéfice du dégrèvement financier à la condition d'entrée en activité effective de l'investissement de création, d'extension ou de renouvellement.

Toutefois, la loi de l'investissement a précisé que les incitations sont retirées de leurs bénéficiaires en cas de non réalisation du programme d'investissement durant les quatre premières années à compter de la date de déclaration de l'investissement prorogeable exceptionnellement une seule fois pour une période maximale de deux ans sur décision motivée par l'instance tunisienne de l'investissement.

§ 2. Optimisation de l'imputation du dégrèvement fiscal

Pour les sociétés réalisant des bénéfices soumis à des taux d'IS différents (10% et 20%), telles que les sociétés bénéficiaires du développement régional ou du développement agricole et réalisant en sus des bénéfices provenant des activités annexes ou des revenus et gains exceptionnels non liés à l'activité, il est possible d'imputer le montant du dégrèvement financier sur la quote-part du bénéfice soumis à l'IS au taux le plus élevé.

Si les deux catégories de bénéfices sont soumises au minimum d'impôt dû sur la base du chiffre d'affaires (exemple d'une industrie ayant deux usines de production dont l'une est implantée dans une zone de développement régional), alors il faudra optimiser la répartition du montant du dégrèvement financier afin d'aboutir à un impôt dû supérieur ou égal au minimum d'impôt sur le chiffre d'affaires relatif à la catégorie du bénéfice concerné.

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

La déduction des bénéfices et revenus réinvestis doit porter sur la totalité du montant libéré au titre du dégrèvement financier dans la limite du bénéfice imposable et qu'en conséquence, il n'est pas admis d'imputer le reliquat éventuel non imputé, en raison du plafonnement, sur les résultats de l'exercice suivant. (Courrier DGELF n° 1407 du 1er octobre 1999)

§ 4. Date limite pour le bénéfice du dégrèvement

Les montants réinvestis à la souscription au capital des sociétés donnant droit au bénéfice d'avantages fiscaux et qui sont libérés au cours de l'exercice N peuvent être déduits :

- des résultats de l'exercice N-1, au cas où la libération des montants souscrits intervient avant la date limite pour le dépôt de la déclaration d'IS au titre des résultats de l'exercice N-1.
- des résultats de l'exercice N, au cas où la libération des montants souscrits intervient après la date limite pour le dépôt de la déclaration d'IS au titre des résultats de l'exercice N-1 (Courrier DGELF n° 1495 du 28 septembre 2012)

Ainsi, 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 entreprise 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. (Courrier DGELF n° 1420 du 30 juillet 2007)

Le même principe s'applique pour les personnes physiques, chacun selon la catégorie des revenus déclarés. (Courrier DGELF n° 1500 du 9 septembre 2020)

§ 5. Exclusion des entreprises ayant déposé leur déclaration provisoire d'IS après le 25 mars

La déduction au titre du réinvestissement bénéficie seulement aux revenus et bénéfices déclarés dans les délais légaux. Par ailleurs, les sociétés ayant déposé leur déclaration provisoire et leur déclaration définitive peuvent bénéficier de la déduction au titre du réinvestissement lors du dépôt de la déclaration définitive, à condition d'avoir déposé toutes ses déclarations fiscales échues et que la déclaration définitive comportant déduction des bénéfices réinvestis soit déposée dans les délais légaux.

Par conséquent, une entreprise ayant déposé sa déclaration au titre de l'année N postérieurement au 25 mars N+1 ne peut plus bénéficier de la déduction fiscale au titre du réinvestissement. En fait, la déclaration déposée tardivement acquiert le caractère de déclaration définitive. (Courrier DGELF n° 1167 du 14 mai 2013)

En cas de dépôt de la déclaration d'investissement et de la déclaration définitive d'impôt sur les sociétés comportant la déduction au titre du réinvestissement avant le 25 juin N+1, sans avoir déposé une déclaration provisoire d'IS dans les délais (25 mars N+1), l'entreprise perd le droit à la déduction au titre du réinvestissement. (Courrier DGELF n° 509 du 27 mars 2013)

§ 6. Absence d'obligation d'inscription des titres à l'actif du bilan des entreprises individuelles

Le dégrèvement financier n'est pas subordonné à l'inscription des titres objet du réinvestissement aux actifs professionnels, et ce en raison de l'absence d'une obligation légale dans ce sens. (Courrier DGELF n° 1503 du 1er octobre 2012)

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

Les salariés qui procèdent à la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises éligibles au dégrèvement financier peuvent bénéficier de l'abattement au titre du dégrèvement fiscal.

Cet avantage peut être pris en compte pour la détermination de la base soumise à la retenue à la source sur salaires par l'employeur sur justification de la souscription libérée par l'employé. (Courrier DGELF n° 1285 du 6 juillet 2015)

§ 8. Modalité de calcul du minimum d'impôt

Les bénéfices totalement déductibles sans que le minimum d'impôt soit exigible n'entrent pas dans la base de calcul du minimum d'impôt. Tel est le cas des entreprises implantées dans une zone de développement régional dont la période de déduction initiale des bénéfices et revenus provenant de l'activité a expiré, mais continent à bénéficier de la déduction des bénéfices et des revenus au titre des investissements d'extension pour une période additionnelle. (Note commune n° 7/2015)

Pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%, elles ne peuvent défiscaliser leurs bénéfices que par :

- les réinvestissements nonobstant le minimum d'impôt, ou
- les réinvestissements sous réserve du minimum d'impôt au titre des bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale, imposables au taux du droit commun de 15%.

§ 9. Non éligibilité des sociétés régies par le code minier au bénéfice d'avantages fiscaux

L'administration fiscale a précisé que les entreprises opérant dans le cadre du code minier bénéficient d'un régime fiscal privilégié spécifique prévu par l'article 96 dudit code. Par conséquent, ces entreprises ne peuvent pas bénéficier d'avantages fiscaux supplémentaires tels que la déduction fiscale au titre du réinvestissement de leurs bénéfices dans la souscription au capital d'entreprises donnant droit à la déduction des bénéfices ou des revenus souscrits.

L'avantage de la déduction susvisé étant réservé aux entreprises soumises à l'IS ou à l'IR dans le cadre du droit commun. (Courrier DGI n° 55 quinquies du 11 juillet 2023)

Chapitre 8. Traitement fiscal des opérations particulières

Section 1. Réévaluation légale des bilans pour les sociétés industrielles

Teneur de la mesure : Les sociétés exerçant dans le secteur de l'industrie peuvent procéder à la réévaluation des éléments de leurs immobilisations corporelles, à l'exception des immeubles bâtis et non bâtis, et ce, conformément à la législation comptable des entreprises.

Les actifs concernés par la mesure : L'opération de réévaluation des bilans s'applique aux éléments d'actifs immobilisés matériels tels que définis par la législation comptable des entreprises, tels que :

- Les installations techniques, matériel et outillage industriels ;
- Le matériel de transport ;
- Les équipements de bureau.

Sont exclus de la mesure notamment :

- Les immobilisations incorporelles telles que les fonds de commerce et les logiciels ;
- Les immobilisations à statut juridique particulier ; (Note Commune n° 26/2019)
- Les immeubles bâtis ;
- Les immeubles non bâtis ;
- Les différentes catégories des titres ;
- Les différentes catégories des stocks ;
- Les actifs bénéficiant de la déduction des amortissements supplémentaires au taux de 30%.

Conséquences de l'opération de réévaluation des bilans : Les montants des amortissements restants à déduire pour la détermination du résultat soumis à l'impôt sur les sociétés, sont calculés à concurrence de la valeur nette obtenue par la réévaluation du prix d'achat ou de revient de l'actif compte tenu des indices fixés par le décret gouvernemental n° 2019-971 du 28 octobre 2019 (Annexe 6) et des amortissements y relatifs déduits et réévalués pour chaque exercice selon ces mêmes indices. Ils sont échelonnés au moins sur cinq ans.

La plus-value de réévaluation doit être portée à un compte spécial de réserve aux fonds propres, non distribuable ni utilisable quelle qu'en soit la forme sauf en cas de cession de l'actif objet de l'opération de réévaluation, et ce, en franchise de l'impôt sur les sociétés.

La moins-value de réévaluation constatée n'est pas déductible du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés.

La plus-value provenant de la cession des éléments de l'actif réévalués, n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés à concurrence du montant de la plus-value résultant de la réévaluation du prix d'achat ou de revient et des amortissements réévalués compte tenu des indices fixés par décret.

La moins-value provenant de la cession des éléments de l'actif réévalués, n'est pas déductible des bénéfices nets, et ce, à concurrence du montant de la plus-value provenant de la réévaluation.

Le bénéfice des présentes dispositions est subordonné à la non cession de l'actif réévalué pour une période de 5 ans au moins à compter du 1er janvier de l'année suivant celle de la réévaluation.

Conséquences de l'utilisation de la réserve de réévaluation : 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 entraine la déchéance du régime préférentiel dont ont bénéficié les actifs réévalués. (Note commune n° 26/2019)

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.

Exemple d'illustration : Soit une société industrielle, dont l'activité consiste en la fabrication de moules, qui a acquis en date du 1er juillet 2015 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 doit être portée à un compte spécial de réserve aux fonds propres, non distribuable ni utilisable quelle qu'en soit la forme sauf en cas de cession de l'actif objet de l'opération de réévaluation, et ce, en franchise de l'impôt sur les sociétés.

Le bénéfice du régime préférentiel est subordonné à la non cession de l'actif réévalué pour une période de 5 ans au moins à compter du 1er janvier 2020.

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 1er janvier 2025 pour un montant de 15 000 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 D - (10.647 x 5) = 0 dinars.
- La plus-value de cession imposable = 15.000 D.

Suite à la cession de la machine, la plus-value inscrite dans le compte de réserve de réévaluation pour 28 235 dinars est distribuable ou affectée dans un compte des capitaux propres.

Reprenons les mêmes données et supposons que la société cédera ladite machine industrielle en date du 1er janvier 2023 pour un montant de 20 000 dinars (durée de détention 10 ans et demi).

Dans ce cas, tout le régime fiscal de la réévaluation est remis en cause en raison du non-respect de la condition de non cession de l'actif réévalué pour une période de 5 ans. Ainsi, la société est tenue de déposer des déclarations rectificatives pour les années 2020, 2021 et 2022 afin de réintégrer les annuités d'amortissements excédentaires. En 2023, la plus-value de cession sera de 20 000 dinars.

Tableau d'amortissement	Montant réévalué	Montant historique	Différence
Amortissement 2020	10 647	10 000	647
Amortissement 2021	10 647	10 000	647
Amortissement 2022	10 647	5 000	5 647
Valeur comptable nette 2022	**21 294**	**0**	**21 294**
Plus value de cession	**- 1 294**	**+20 000**	**-21 294**

Section 2. Réévaluation légale des immeubles bâtis et non bâtis pour les sociétés

Teneur de la mesure : Les sociétés, nonobstant leur secteur d'activité, peuvent procéder à la réévaluation de leurs immeubles bâtis et non bâtis constituant un élément de leurs immobilisations corporelles, et ce, conformément à la législation comptable des entreprises.

Actifs concernés par la réévaluation : Lesdites dispositions s'appliquent aux immeubles bâtis et non bâtis inscrits en immobilisations corporelles. Il s'agit des terrains et des constructions telles que les terrains nus, les terrains aménagés et les terrains bâtis y compris le siège social.... Toutefois, demeurent non concernés par lesdites dispositions, les immeubles bâtis et non bâtis à statut juridique particulier conformément à la législation comptable des entreprises. (Note commune n° 17/2022)

Conséquences de l'opération de réévaluation : La plus-value de réévaluation est portée à un compte spécial de réserve aux fonds propres, non distribuable ni utilisable quelle qu'en soit la forme, sauf en cas de cession des immeubles bâtis et non bâtis objet de réévaluation, en franchise de l'impôt sur les sociétés.

La moins-value de réévaluation constatée n'est pas déductible du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés.

La plus-value provenant de la cession des immeubles bâtis et non bâtis réévalués n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés, et ce, à concurrence du montant de la plus-value résultant de la réévaluation du prix d'achat ou de revient, et ce, compte tenu des indices fixés par le décret présidentiel n° 2022-297 du 28 mars 2022. (Annexe 7)

La moins-value provenant desdites opérations de cession n'est pas déductible des bénéfices nets, et ce, à concurrence du montant de la plus-value provenant de la réévaluation.

Le bénéfice desdites dispositions est subordonné à la non cession des immeubles bâtis et non bâtis objet de l'opération de réévaluation pour une période de 10 ans au moins à compter du 1er janvier de l'année suivant celle de la réévaluation.

L'opération de réévaluation ne permet pas l'application d'amortissements supplémentaires au titre des immeubles bâtis réévalués. En effet, l'opération de réévaluation des immeubles bâtis n'a aucun effet sur les montants des amortissements déductibles. Ainsi, si lesdits immeubles bâtis ont fait, avant leur réévaluation, l'objet d'amortissement, la société doit, pour la détermination du résultat fiscal, continuer à déduire les amortissements concernés conformément aux limites et conditions prévues par la législation fiscale en vigueur sans aucun changement.

Conséquences du non-respect des conditions de réévaluation : Le non-respect des conditions requises pour le bénéfice des avantages prévus pour les opérations de réévaluation telles que sus exposés notamment par la cession des immeubles bâtis et non bâtis objet de l'opération de réévaluation avant l'expiration de la période de 10 ans ou l'utilisation de la réserve avant la cession desdits immeubles entraine la déchéance de ces avantages.

Il reste entendu qu'en cas de réévaluation de plus d'un immeuble, la déchéance a lieu dans la limite du montant de la réserve correspondant à l'immeuble réévalué au titre duquel les conditions requises à cet effet n'ont pas été respectées et à condition que la société dispose de renseignements permettant la distinction du montant de la réserve liée à chaque immeuble séparément. (Note commune n° 17/2022)

Ainsi, l'utilisation de la réserve de réévaluation avant la cession des immeubles réévalués avant l'expiration de la période de 10 ans quelle qu'en soit la forme, telle que son utilisation pour l'augmentation du capital ou pour la résorption des pertes et des amortissements différés ou sa distribution aux associés, entraine dans ce cas, la déchéance du régime préférentiel dont ont bénéficié ces immeubles tel que sus-précisé.

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

Exemple d'illustration : Supposons qu'une société soumise à l'impôt sur les sociétés ait acquis au cours du mois de janvier 2012 un terrain nu pour un montant de 350 000 dinars qu'elle ait inscrit au bilan et qu'elle ait procédé en date du 30 mars 2022 à sa réévaluation.

Supposons que la société a l'intention de céder ledit terrain au cours de l'année 2033 pour un montant égal à 670 000 dinars.

Dans ce cas, le régime fiscal de la plus-value résultant de l'opération de réévaluation dudit terrain et de la plus-value provenant de sa cession serait déterminé comme suit :

- La valeur du terrain avant la réévaluation : 350.000 D
- La valeur du terrain après la réévaluation : (350.000 D x 1,603) = 561 050 dinars
- La plus-value provenant de l'opération de réévaluation : 561 050 D – 350 000 D = 211.050 D

Cette plus-value est exonérée de l'impôt sur les sociétés à condition qu'elle soit portée à un compte spécial de réserve aux fonds propres, non distribuable ni utilisable quelle qu'en soit la forme, sauf en cas de cession du terrain.

La plus-value provenant de la cession du terrain est calculée sur la base de la différence entre le prix de cession et la valeur du terrain avant sa réévaluation soit : 670.000 D - 350.000 D = 320 000 dinars

La plus-value provenant de la cession du terrain réévalué est exonérée de l'impôt sur les sociétés, et ce, dans la limite de la plus-value provenant de la réévaluation, soit dans la limite de 211 050 dinars.

Toutefois, le reliquat (soit 108.950 dinars) est pris en compte pour la détermination du résultat soumis à l'impôt sur les sociétés de l'exercice de cession.

Reprenons les mêmes données et supposons que la même société susvisée ait acquis en date du 1er janvier 2019 un étage d'immeuble pour l'exploiter comme siège social pour un montant de 1 250 000 dinars amortissable sur une période de 20 ans, et qu'elle ait procédé à sa réévaluation au cours de l'année 2022.

Supposons que la société ait l'intention en date du 31 décembre 2034, de changer son siège social et de céder son siège actuel pour un montant égal à 750 000 dinars.

Dans ce cas, le régime fiscal de la plus-value provenant de l'opération de réévaluation dudit immeuble et de la plus-value provenant de sa cession serait déterminé comme suit :

- La valeur de l'immeuble avant la réévaluation : 1.250.000 D
- La valeur de l'immeuble après la réévaluation : (1.250.000 D x 1,104) = 1.380.000 D
- La plus-value provenant de l'opération de réévaluation : 1.380.000 D - 1.250.000 D = 130.000 D

Cette plus-value est exonérée de l'impôt sur les sociétés à condition qu'elle soit portée à un compte spécial de réserve aux fonds propres, non distribuable ni utilisable quelle qu'en soit la forme, sauf en cas de cession de l'immeuble.

Amortissements appliqués à partir de l'exercice de réévaluation : la société continue à déduire des amortissements annuels calculés sur la base de la valeur de l'immeuble avant sa réévaluation sans aucun changement soit sur la base de 1.250.000 dinars divisée sur 20 ans (62.500 dinars par an).

La plus-value provenant de la cession de l'immeuble est égale au prix de cession entre la valeur de l'immeuble avant sa réévaluation nette du total des amortissements appliqués : 750.000 D - [1.250.000 D - (62.500 D × 16)] = 750.000 D - 250.000 D = 500.000 D

Cette plus-value est exonérée de l'impôt sur les sociétés dans la limite de la plus-value provenant de la réévaluation, soit dans la limite de 130.000 dinars. Toutefois, le reliquat (soit 370.000 dinars) est pris en compte pour la détermination du résultat soumis à l'impôt sur les sociétés de l'exercice de cession.

Section 3. Réévaluation libre des bilans

Outre le cadre de la réévaluation légale étudié dans les sections précédentes, la doctrine administrative a permis aux entreprises d'effectuer la réévaluation libre de leurs bilans. A cet effet, la plus-value provenant de ladite opération de réévaluation libre des éléments d'actifs n'est pas prise en considération pour la détermination du résultat fiscal de l'année de réévaluation à condition de la porter dans un compte spécial de réserve au passif du bilan intitulé "réserve de réévaluation", non utilisable quelle qu'en soit la forme sauf en cas de cession des éléments de l'actif objet de l'opération de réévaluation.

Toutefois, ladite réserve de réévaluation est soumise à l'impôt sur les sociétés en cas de son utilisation, quelle qu'en soit la forme, telle que son utilisation notamment pour la résorption des pertes différées ou pour l'augmentation du capital et ce, au titre de l'exercice au cours duquel l'opération d'augmentation du capital est effectuée et dans la limite du montant utilisé pour l'augmentation du capital. (Courrier DGI n° 178 bis du 6 octobre 2022)

Par ailleurs, en cas de cession ultérieure des éléments d'actifs objet de l'opération de réévaluation, la plus-value soumise à l'impôt et réalisée lors de la cession de ces éléments est égale à la différence entre le prix de cession et la valeur comptable nette des éléments ou la valeur de leur acquisition pour les éléments non amortissables soit sans tenir compte de l'opération de réévaluation.

En cas d'utilisation de ladite réserve quelle qu'en soit la forme y compris son utilisation pour l'augmentation du capital ou la résorption des pertes, la plus-value provenant de l'opération de réévaluation est prise en compte pour la détermination du résultat imposable de l'année au cours de laquelle l'utilisation a eu lieu.

Cette plus-value est exonérée de l'impôt lors de la cession ultérieure des éléments d'actifs dans la limite de la quote-part prise en considération pour la détermination du résultat fiscal de l'année de l'utilisation de la réserve de réévaluation.

D'autre part, les amortissements supplémentaires résultant de l'augmentation de la valeur des éléments d'actifs suite à l'opération de réévaluation libre ne sont pas déductibles. En effet, l'amortissement des éléments d'actifs réévalués s'effectue sur la base de leur valeur comptable avant l'opération de réévaluation libre. (Note commune n° 26/2019)

Cumul des deux régimes de réévaluation : En principe la réévaluation doit être effectuée en conformité avec les dispositions de la norme comptable n° 5 (nouveau). Selon le § 30 de ladite norme, une immobilisation corporelle dont la juste valeur peut être évaluée de manière fiable doit être évaluée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur ultérieures.

Fiscalement, il est admis de procéder à la réévaluation des immobilisations corporelles à la juste valeur en distançant entre :

- La plus-value de réévaluation légale calculée selon les indices dans un compte de « Réserve de réévaluation légale ».
- La plus-value de réévaluation libre correspondant à la différence dans un compte de « Réserve de réévaluation libre ».

Le tableau des immobilisations et des amortissements doit identifier la réparation des plus-values de réévaluation pour chaque ligne d'investissement.

Toutefois, certaines dispositions de la norme comptable n° 5 ne peuvent être appliquées en raison de l'obligation de blogage du montant total de la plus-value de réévaluation dans un compte spécial de réserve, non distribuable ni utilisable quelle qu'en soit la forme :

- La possibilité de transfert de l'écart de réévaluation compris dans les capitaux propres dans les résultats reportés lorsque l'écart est réalisé. Le montant de l'écart réalisé est la différence être l'amortissement basé sur la valeur comptable réévaluée de l'actif et l'amortissement basé sur le coût d'origine de l'actif. (§ 40)
- La comptabilisation d'un passif d'impôt différé qui pourrait résulter de la réévaluation des immobilisations corporelles. (§ 41)

Section 4. Répartition des charges communes entre les sociétés d'un même groupe

§ 1. Concernant les modalités de répartition des charges communes entre les sociétés d'un même groupe et les documents justificatifs

a. Modalités de répartition des charges communes (externes)

Les charges externes supportées par la société mère ou l'une des sociétés du groupe aux lieu et place des autres sociétés membres sont réparties entre toutes les sociétés bénéficiaires des services chacune dans la limite de la quote-part des frais et charges relatifs aux services effectifs dont elle a bénéficié.

Dans le cas où il est impossible d'affecter les charges correspondant à chaque société, la répartition peut avoir lieu selon une méthode de répartition objective, soit par exemple en se basant sur le chiffre d'affaires de chaque société concernée par la répartition des charges par rapport au chiffre d'affaires de la société qui a supporté toutes les charges. Le chiffre d'affaires pris en considération, dans ce cas, est celui réalisé au cours de l'exercice concerné par la répartition. Dans le cas où la répartition des charges a lieu au fur et à mesure de leur engagement, le chiffre d'affaires mensuel du même exercice peut être adopté.

La répartition peut avoir lieu, également, sur la base la superficie occupée par chaque société pour le cas d'une charge relative à l'occupation de locaux ou sur la base du partage du temps de travail (time sheet) pour le cas des certains services.

La répartition peut avoir lieu, également, sur la base d'une convention conclue entre les sociétés membres du groupe qui doit comprendre notamment le détail des services rendus au profit de la société qui a supporté toutes les charges, des services dont bénéficie chacune des sociétés concernées par la répartition des frais, la clé de répartition adoptée et le cas échéant, les montants facturés au titre des services rendus à la société qui a supporté toutes les charges.

Toutefois, la répartition des charges communes ne peut pas avoir lieu sur la base d'un taux fixe du chiffre d'affaires de chaque société déterminé à l'avance dans le cadre d'une convention conclue à cet effet. (Note commune n° 22/2013)

b. Documents justificatifs

La répartition s'effectue sur la base d'une note de débit pour chaque société, comportant sa quote-part des frais calculée sur la base de l'une des modalités de répartition susvisées. La note doit être accompagnée d'une copie de la facture émise par le fournisseur à la société qui a supporté toutes les charges.

Etant précisé que ce principe n'est applicable que dans le cas de répartition des charges à l'identique soit sans aucune marge bénéficiaire.

§ 2. Concernant les conséquences fiscales de l'opération de répartition des charges

a. Dans le cas de la répartition des charges au prix coûtant

i. Au niveau de la société qui répartit les charges

❖ **En matière d'impôt sur les sociétés**

Au niveau de l'assiette de l'impôt : Elle comptabilise parmi ses charges déductibles le montant total de la charge sur la base de la facture émise en son nom par le fournisseur et elle comptabilise les charges transférées aux sociétés bénéficiaires des services au titre de remboursement des frais dans le crédit du compte « transfert des charges ».

Au niveau de la retenue à la source : S'agissant de frais engagés par la société concernée pour le compte des autres sociétés membres du groupe et qui lui ont été remboursés à l'identique, la retenue à la source n'est pas exigible sur les sommes objet de remboursement.

Etant précisé que les paiements aux prestataires de services par la société qui a engagé toutes les charges sont soumis à la retenue à la source conformément à la législation fiscale en vigueur.

❖ **En matière de taxe sur la valeur ajoutée**

Dans le cas où la société qui répartit les charges est soumise à la TVA, elle déduit la TVA facturée par le fournisseur, mais seulement dans la limite du montant relatif à la TVA correspondant à sa quote-part dans les charges.

La déduction a eu lieu compte tenu de son régime fiscal à l'égard de la TVA, soit totalement, dans le cas où elle est assujettie totale à la TVA ou partiellement, dans le cas où elle est assujettie partielle à la TVA.

Toutefois, dans le cas où elle n'est pas assujettie à la TVA ; elle ne bénéficie d'aucune déduction à ce titre. La répartition des charges brutes entre les sociétés bénéficiaires des services entraine la réduction des charges déductibles par la comptabilisation des charges réparties au crédit du compte « Transfert des charges ».

ii. Au niveau des sociétés bénéficiaires des services

❖ **En matière d'impôt sur les sociétés**

Conformément à la législation fiscale en vigueur, le résultat net est déterminé après déduction de toutes les charges nécessitées par l'exploitation et dont la déduction n'est pas interdite par un texte de loi.

Sur la base de ce qui précède, chaque société concernée par la répartition des charges peut déduire sa quote-part des charges objet de la note de débit émise par la société qui répartit les charges communes et ce, du résultat de l'année concernée par ces charges.

❖ **En matière de taxe sur la valeur ajoutée**

La société bénéficiaire des services déduit la TVA correspondant à sa quote-part dans les charges et mentionnée sur la note de débit émise par la société qui répartit les charges communes, en tenant compte de son régime fiscal à l'égard de ladite taxe.

La déduction s'effectue sur la base de la note de débit et d'une copie de la facture émise par le fournisseur à la société qui répartit les charges et ce nonobstant le régime fiscal en matière de TVA de cette dernière, qu'elle soit assujettie totale ou partielle ou non assujettie à ladite taxe.

b. Dans le cas de facturation d'une marge bénéficiaire ou de services rendus directement par la société qui répartit les charges

Dans le cas où la société qui répartit les charges facture une marge sur les charges qu'elle a supportées pour le compte des autres sociétés du groupe ou elle est la prestataire effective de service (cas du personnel mis à disposition), il ne s'agit pas de répartition de charges mais de facturation de services rendus. A cet effet, toutes les obligations fiscales en matière de facturation, de retenue à la source et de TVA doivent être respectées.

i. Au niveau de la société prestataire des services

❖ **En matière d'impôt sur les sociétés**

Les montants facturés aux sociétés bénéficiaires du service sont pris en compte parmi ses produits imposables.

❖ **En matière de taxe sur la valeur ajoutée**

La société est tenue de déclarer et de payer la TVA au titre de la totalité des montants facturés. Ainsi, elle déduit le montant total de la TVA qu'elle a supporté.

ii. Au niveau des sociétés bénéficiaires des services

❖ **En matière d'impôt sur les sociétés**

Au niveau de l'assiette de l'impôt : Les montants facturés par la société prestataire des services sont déductibles pour la détermination de l'assiette imposable.

Cependant, le montant excédentaire par rapport au service rendu ou en comparaison avec le prix pratiqué par des sociétés indépendantes n'est pas admis en déduction.

Au niveau de la retenue à la source : Dans le cas où les montants objet de la facturation font partie du champ d'application de la retenue à la source ; la retenue à la source est exigible selon les taux fixés à cet effet, sur la totalité du montant facturé.

- **En matière de taxe sur la valeur ajoutée**

Lesdites sociétés déduisent la TVA supportée sur la base des factures émises à ce titre par la société prestataire des services.

§ 3. Exemple d'illustration

Exemple 1 : Supposons un groupe de sociétés composé de 3 sociétés assujetties à la TVA. Leur siège social est situé dans un immeuble loué par la société « A » par un contrat qui prévoit un montant mensuel hors TVA égale à 10 000 dinars, le montant de la TVA (19%) mentionné est de 1 900 dinars.

La société « A » repartit les frais relatifs à la location de l'immeuble entre les deux sociétés membres du groupe selon le critère de la superficie exploitée par chaque société. La quote-part de chaque société hors TVA se présente comme suit :

- La société « A » : 10 000 D X 40% = 4 000 dinars
- La société « B » : 10 000 D X 35% = 3 500 dinars
- La société « C » : 10 000 D X 25% = 2 500 dinars

La société « A » comptabilise le montant total hors TVA soit 10 000 dinars au niveau des charges sur la base du contrat de location et les quittances de paiement et les parts de la société « B » et de la société « C » au crédit du compte « charges à transférer » dont le montant est de 6 000 dinars sur la base de la note de débit émise au profit des 2 sociétés « B » et « C » accompagnée d'une copie de contrat de location et des quittances de paiement.

En ce qui concerne la TVA, chacune des sociétés déduit sa quote-part comme suit :

- Pour la société « A » : 4 000 dinars x 19% = 760 dinars
- Pour la société « B » : 3 500 dinars x 19% = 665 dinars
- Pour la société « C » : 2 500 dinars x 19% = 475 dinars

Les montants payés par les sociétés « B » et « C » ne supportent pas la retenue à la source au titre des loyers.

Exemple 2 : Reprenons les données de l'exemple n°1 et supposons que la société « A » soit assujettie partiellement à la TVA et qu'elle applique un taux de déduction égal à 75%.

Dans ce cas, la société « A » déduit sa quote-part de la TVA au titre des charges communes comme suit : 760 dinars x 75% = 570 dinars

Elle bénéficie de la déduction de la différence qui est de 190 dinars du résultat fiscal en tant que charges d'exploitation.

Les deux sociétés « B » et « C » déduisent leur quote-part de la TVA et des charges communes comme ci-dessus mentionnée.

Exemple 3 : Reprenons les données de l'exemple n°1 en supposons que la société « A » ait facturé aux sociétés « B » et « C » une marge bénéficiaire de 20%. Dans ce cas, elle est tenue d'émettre des factures conformes aux dispositions de l'article 18 du code de la TVA.

La TVA due pour chacune des 2 sociétés serait calculée comme suit :

- Pour la société « B » : 3 500 dinars x 1.2 x 19% = 798 dinars
- Pour la société « C » : 2 500 dinars x 1.2 x 19% = 570 dinars

Les deux sociétés sont tenues de retenir 10% sur les montants facturés par la société « A » bien que cette dernière ait tenu 10% sur le montant total du loyer.

Section 5. Encouragement des entreprises à l'admission de leurs actions à la bourse

§ 1. 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, sur le marché principal ou alternatif, **au plus tard 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% ou 40% à 20%.

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 pipe-line,
- 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 de la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis au cours des cinq années concernées par l'avantage, entraine le retrait dudit avantage et le paiement du différentiel entre l'impôt dû au taux de 35% ou 40%, majoré des pénalités calculées selon la législation fiscale en vigueur.

Dans ce cas, les délais de prescription commencent à courir à compter du 1°' 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.

§ 2. Avantage additionnel pour le marché alternatif

Nonobstant le minimum d'impôt, les sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires au marché alternatif de la bourse des valeurs mobilières de Tunis, **au plus tard le 31 décembre 2024**, et soumises à l'impôt sur les sociétés à un taux ne dépassant pas 20%, 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 principale, 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 de la déduction 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.

L'opération de radiation des actions des sociétés visées ci-dessus, de la cote de la bourse des valeurs mobilières de Tunis, au cours des quatre années concernées par la déduction, entraine la déchéance de l'avantage et le paiement de 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 1er 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.

Section 6. Fusion et scission totale des sociétés

§ 1. En matière d'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 entraine 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). (Note commune n° 14/2015)

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)

Etant 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. (Courrier DGELF n° 1560 du 27 mai 2016)

❖ **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 leurs 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'entraine 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 entraine 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 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. 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. (Courrier DGELF n° 342 du 8 mars 2012)

- **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 (extra comptable) 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 Tunis 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. Toutefois, la société absorbante peut déposer une demande de restitution du crédit d'impôt au nom de la société absorbée. (Courrier DGI n° 210 bis du 22 décembre 2021)

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'impôt sur les sociétés 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.

À ce titre, 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. (Courrier DGELF n° 1314 du 8 décembre 2011)

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

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'entraine 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'impôt sur les sociétés 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. À 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

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.

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, entraine 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.

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 TFP

Le montant des ristournes sur la TFP qui n'ont pas pu être imputées chez la société absorbée n'est pas transférable au profit de la société absorbante. (Courrier DGELF n° 1679 du 14 octobre 2014)

L'administration fiscale a précisé qu'une société absorbée, avec date d'effet le 1er janvier N, est supposée dissoute le 31 décembre de l'année qui précède l'année de la fusion et toutes les opérations faites par celle-ci durant cette période intercalaire soit entre le 1er janvier de l'année de fusion et la date de la fusion, sont supposées faites par la société absorbante ayant reçu les éléments d'actif. Ainsi, le montant de l'avance au titre de la taxe de formation professionnelle dû au titre l'année N+1 est égal à 60% du montant de la TFP au titre de l'année N. (Courrier DGI n° 687 du 11 juin 2019)

§ 4. En matière de TVA

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. 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.

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 entraine la régularisation de la TVA conformément aux dispositions du code de la TVA.

§ 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 2023.

Supposons que la société absorbée « B » ait réalisé au titre de la période allant du 1er janvier au 2 juillet 2023 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 desdites 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 2023 est déterminé comme suit :

Résultat net enregistré au titre de la période allant du 1er janvier 2023 au 2 juillet 2023	950.000 D
a- déduction de la plus-value de fusion au titre :	
* des équipements	240.000 D
* de l'immeuble	300.000 D
* des actions cotées en bourse	70.000 D

b- déduction des provisions n'ayant pas perdu leur objet pour :[71]	
* 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 : 120.000 D (240.000 D × 50%) à raison de 24.000 D par an à partir de l'année 2023.
  - Au titre de l'immeuble : 150.000 D (300.000 D × 50%) à raison de 30.000 D par an à partir de l'année 2023.
- Non réintégration au niveau de la société « A » de la plus-value de 70 000 dinars 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 2018. 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 2023 au 2 juillet 2023	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

b- Au niveau de la société « A » ayant reçu les éléments d'actif

* Réintégration de 50% de la plus-value de l'immeuble : 150.000 D (300.000 D × 50%), à raison de 30.000 D par an à partir de l'exercice 2023.

* Non réintégration de la plus-value de :

- 240.000 D 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 bénéfices provenant de l'activité.
- 70.000 D 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).

[71] 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.

Exemple 3 : Reprenons les données de l'exemple 1 et supposons que le résultat de l'exercice 2023 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 2018.

Si on suppose que le résultat de l'exercice de la société « A » ayant reçu les éléments d'actif au titre de 2023 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 - 650.000 D = -100.000 D (ce déficit n'est plus reportable pour l'année 2024, car il a dépassé les 5 ans : 2019 à 2023)

Par contre les amortissements différés soit : 150 000 dinars 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 aient 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 déficits reportables

- au niveau de la société « A » : 650.000 D x 60% = 390.000 D

- au niveau de la société « C » : 650.000 D x 40% = 260.000 D

* En ce qui concerne les amortissements différés

- au niveau de la société « A » : 150.000 D x 60% = 90.000 D

- au niveau de la société « C » : 150.000 D x 40% = 60.000 D

Exemple 5 : Reprenons les données de l'exemple 2 et supposons qu'en date du 20 avril 2024, 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 2023 aient perdu leur objet au cours de l'exercice 2024.

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 2023, 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'impôt sur les sociétés 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 d'une déclaration rectificative au titre de l'exercice 2023. Si on suppose que ses résultats imposables de l'exercice 2023 soit de 800 000 dinars,

La régularisation de la situation a lieu par la réintégration 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 dinars.

- Les provisions pour créances douteuses pour un montant de 150 000 dinars et au titre de stocks destiné à la vente pour un montant de 70 000 dinars 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 : 300.000 D + 150.000 D + 70.000 D = 520.000 D

Bénéfice imposable déclaré	800.000 D
À réintégrer :	
La plus-value correspondant à l'immeuble (300.000 D) diminuée de 1/5 déjà réintégré dans les résultats de 2023 soit : [300.000 D - 30.000 D]	270.000 D
2- les provisions :	
- pour créances douteuses	150.000 D
- pour stocks destinés à la vente	70.000 D
Bénéfice imposable	1.290.000 D
IS dû (1.290.000 D x 15%)	193.500 D
IS payé (800.000 D x 15%)	120.000 D
Différentiel d'IS à payer (193.500 D - 120.000 D)	73.500 D

Section 7. Apport d'une entreprise individuelle dans le capital d'une société soumise à l'IS

§ 1. En matière d'impôts directs

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.

À 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.

Pour le cas d'une entreprise individuelle ayant inscrit à l'actif du bilan des actions en respect de la réglementation relative au réinvestissement financier, l'opération de retrait d'actions du bilan lors de l'opération apport des autres éléments d'actifs dans le capital d'une SUARL n'entraine aucun changement de sa propriété, ne constitue pas par conséquent une opération de cession et ne donne lieu à aucune plus-value soumise à l'IR. (Courier DGI n° 108 du 3 août 2021)

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 :

- 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.

Le crédit d'impôt sur le revenu est restituable sur demande, mais ne peut être transféré à la société à créer. (Courrier DGELF n° 826 du 15 mai 2007)

§ 2. En matière de TVA

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. (Note commune n° 32/2007)

Tout crédit de TVA dégagée au niveau de l'entreprise individuelle n'est pas transférable à la société, mais est restituable sur demande. (Courrier DGELF n° 826 du 15 mai 2007)

b. Conditions de bénéfice de la mesure

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,
- 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.

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

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 a 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.

Conditions relatives au propriétaire de l'entreprise individuelle objet de l'apport : Le bénéfice 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.

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.[72]

- 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. Avantages fiscaux au titre d'activité

L'administration fiscale a précisé que la SUARL créée suite au changement de la forme juridique d'une entreprise individuelle de culture fourragère bénéficiaire des avantages fiscaux au titre du développement régional, ne peut pas continuer à bénéficier des mêmes avantages fiscaux dont bénéficiait l'entreprise individuelle.

Il reste entendu que le changement de la forme juridique d'une entreprise individuelle en une SUARL n'entraine pas le retrait de l'avantage de la déduction totale des revenus provenant de l'exploitation dont a bénéficié l'entreprise individuelle au titre du développement régional, au cas où elle remplit les conditions requises à cet effet durant de la période de bénéfice de la déduction totale. (Courrier DGELF n° 0692 du 10 septembre 2021)

§ 5. Conséquences fiscales de la transformation d'une SARL en entreprise individuelle

Une société à responsabilité limitée exploitant une activité commerciale peut être transformée en entreprise individuelle par voie de cession au profit d'une personne physique.

Cette modification de la forme juridique entraine une cessation d'activité de la SARL qui doit déposer à cet effet une déclaration de cessation d'activité dans les quinze jours de la date de cessation.

La plus-value provenant de la cession du fonds de commerce est soumise à l'impôt sur les sociétés conformément à la législation en vigueur.

---

[72] La certification avec réserve des comptes de l'une des sociétés précitées permet le bénéfice du régime de faveur. (Note commune n ° 21/2005)

En outre, la personne physique acquéreuse des actifs de la SARL est tenue, avant d'entrer en activité, de déposer auprès du bureau de contrôle des impôts compétent une déclaration d'existence.

La cessation de l'activité de la société et la cession de ses actifs entrainent une obligation de régularisation de la TVA, et ce, par un reversement égal au montant de la TVA déduite, ayant bénéficié de la suspension ou ayant fait l'objet de remboursement pour les marchandises en stocks, diminué d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention s'il s'agit de biens d'équipement ou de matériel, et d'un dixième par année civile ou fraction d'année civile de détention s'il s'agit de bâtiment. (Courrier DGELF n° 1152 du 9 mai 2013)

§ 6. 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 2023 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 2023 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 D au titre de l'apport des équipements et du matériel,
- D'une plus-value de 190.000 D au titre de l'apport d'un immeuble,
- D'une plus-value de 250.000 D au titre de l'apport d'un fonds de commerce constitué par l'entreprise,
- D'une plus-value de 130.000 D au titre de l'apport du stock de marchandises destiné à la vente,
- D'une plus-value de 7.500 D provenant de l'apport d'actions cotées en bourse acquises courant l'année 2020.

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 2023 au 1er avril 2023	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 (50.000 D + 190.000 D + 250.000 D)	490 000D
Quote-part de la plus-value à réintégrer par an (490.000 D x 50%)/5	49 000D

Exemple 2 : Supposons qu'une entreprise individuelle « A » partiellement assujettie à la TVA soit cédée en date du 12 février 2023 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 2022	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.

Supposons que la société « B » cède le matériel informatique et le camion à une autre entreprise en date du 15 septembre 2024. 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 » : (20.000 D x 7%) x 80% = 1.120 dinars
- La période globale de détention au niveau des deux entreprises : du 3 mars 2022 au 15 septembre 2024. La régularisation de la TVA s'effectue dans la limite de deux cinquièmes.
- La TVA à payer au trésor : 1.120 D x 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 2024) 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.
- Un 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 1 500 dinars (150.000 D 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.

Section 8. Les subventions

Subvention des immobilisations corporelles amortissables : Les subventions d'équipement accordées aux entreprises ne sont pas comprises dans les résultats de l'année de leur encaissement.

Ces subventions doivent être rapportées aux résultats nets des exercices à concurrence du montant des amortissements pratiqués, à la clôture desdits exercices, sur le prix de revient des immobilisations amortissables, lorsqu'elles sont utilisées pour la création ou l'acquisition de ces immobilisations.

Subvention des immobilisations corporelles non amortissables : Les subventions affectées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations non amortissables doivent être rapportées par fractions égales au résultat de chacune des dix années y compris celle de la création ou de l'acquisition de ces immobilisations.

Subvention des immobilisations incorporelles : Les subventions accordées aux entreprises et destinées à financer les investissements immatériels (logiciel, certification…) sont réintégrées aux résultats nets de chaque année durant dix ans à compter de l'année de leur encaissement.

Régularisation en cas de cession des immobilisations : En cas de cession des immobilisations, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt, est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus-value imposable ou la moins-value déductible.

Subventions d'exploitation et d'équilibre : Les subventions d'exploitation et d'équilibre encaissées font partie du résultat net de l'exercice de leur encaissement.

Ainsi, les dons et subventions encaissés par une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés ne peuvent pas être admis en déduction de la base imposable et doivent, par conséquent, être pris en compte pour la détermination du résultat fiscal au titre de l'année d'encaissement. (Courrier DGELF n° 1510 du 9 septembre 2020)

Également, les subventions accordées par l'Etat au profit des boulangeries sont soumises à l'IR de l'exercice de leur encaissement, étant donné qu'elles revêtent le caractère de subventions d'équilibre. (Courrier DGI n° 1008 du 14 avril 2021)

Dons et subventions obtenus par une société soumise à l'impôt sur les sociétés : Les aides et dons encaissés par une société soumise à l'impôt sur les sociétés ne peuvent pas être admis en déduction de la base imposable et doivent, par conséquent, être pris en compte pour la détermination du résultat fiscal. (Courrier DGELF n° 1510 du 9 septembre 2020)

Exemple d'illustration : Soit une immobilisation de 200 000 dinars acquise le 2/1/2019 et amortissable selon le mode linéaire au taux de 10% et qui a été financée pour partie, par une subvention d'équipement de 50 000 dinars. Supposons que cette immobilisation ait été cédée le 30 juin 2023 pour un prix de 130 000 dinars.

Jusqu'à la date de cession, l'entreprise doit rapporter au bénéfice une quotité de la subvention égale à 50.000D/10 = 5.000 D/an ; soit un montant égal à l'annuité d'amortissement passée en charge.

Le 30 Juin 2023, la plus-value de cession est calculée comme suit :

Valeur historique	200.000 D
Amortissements déduits	90.000 D
Valeur nette comptable au 30/6/2023	110.000 D
Partie de la subvention réintégrée (50.000 D x 10 % x 4,5)	22.500 D
Partie à imputer sur la valeur comptable (50.000 D – 22.500 D)	27.500 D
Nouvelle valeur comptable (110.000 D – 27.500 D)	82.500 D
Plus-value imposable (130.000 D – 82.500 D)	47.500 D

Section 9. Régime des opérations de distribution et de promotion des produits

§ 1. En cas d'achat des produits par les distributeurs en vue de leur revente

a. En ce qui concerne les ventes de produits

En matière d'impôt direct : S'agissant d'un chiffre d'affaires pour les fournisseurs, les montants égaux ou supérieurs à 1000 D y compris la taxe sur la valeur ajoutée qui leur sont payés par les distributeurs, sont soumis à la retenue à la source au taux de 1% au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, et ce, lorsque les distributeurs sont légalement tenus d'effectuer la retenue à la source.

En matière de taxe sur la valeur ajoutée : Les ventes des entreprises aux distributeurs sont considérées opérations de vente en gros soumises à la TVA selon les taux en vigueur et compte tenu des exonérations, et ce, à l'exception des produits alimentaires.

b. En ce qui concerne les ristournes sous forme de remises

En matière d'impôt direct : Dans le cas où l'entreprise accorde aux distributeurs des ristournes commerciales hors facture, lesdites ristournes sont déductibles pour la détermination de ses résultats imposables, et ce, à condition de les appuyer par des factures d'avoir ou tout autre document faisant foi, de les enregistrer en comptabilité et de les porter sur la déclaration de l'employeur.

En matière de taxe sur la valeur ajoutée : Les ristournes objet de factures émises postérieurement aux factures initiales entrainent la réduction du montant de la TVA, et ce, à concurrence du montant de la taxe relative auxdites ristournes :

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

Sont également considérées ristournes, les rémunérations accordées par l'entreprise aux distributeurs sur la base du chiffre d'affaires réalisé par les sous- distributeurs et sont ainsi soumises au même régime ci-dessus en matière d'impôt direct et en matière de TVA.

c. En ce qui concerne les remises sous forme de produits accordés gratuitement aux clients de l'entreprise

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

Sur cette base, le chiffre d'affaires pris en considération pour la détermination du bénéfice imposable est déterminé compte tenu du montant effectivement facturé aux distributeurs, soit sans prendre en considération la valeur des marchandises accordées gratuitement.

De telles réductions ne sont pas à porter sur la déclaration dite de l'employeur dès lors qu'elles sont prises en considération en réduction dans la même facture de vente. (Courrier DGELF n° 519 du 6 mars 2020)

En matière de taxe sur la valeur ajoutée : Dans le cas où l'entreprise porte sur la facture les remises sous forme de produits livrés gratuitement aux distributeurs, lesdites remises ne sont pas prises en compte au niveau de la base de la TVA. Dans ce cas, la valeur totale des produits livrés aux distributeurs doit être portée sur la facture soit y compris ceux livrés gratuitement, la valeur de ces produits est déduite de la base de la TVA s'agissant de remises accordées au niveau de la facture.

Les produits livrés gratuitement aux distributeurs et non mentionnés sur la facture sous forme de réductions de prix (articles offerts aux clients à titre gratuit) demeurent soumis à la TVA selon les taux en vigueur et sur la base de leur prix de vente. (Note commune n° 27/ 2014)

d. En ce qui concerne les produits accordés gratuitement aux tiers

Les produits accordés gratuitement aux tiers constituent en général un acte anormal de gestion passible d'un redressement en cas de vérification fiscale. Ainsi, les dons en nature, à l'exception de ceux accordés à l'Etat, aux collectivités locales, aux entreprises publiques et aux associations d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou culturel, ne sont pas admissent en déduction.

Toutefois, l'administration fiscale a prévu un régime particulier pour le secteur de l'industrie pharmaceutique :

- **En matière d'impôt direct** :Dès lors que la délivrance d'échantillons de médicaments et de produits pharmaceutiques aux médecins et aux pharmaciens constitue un usage de la profession suivi par les laboratoires de production et les distributeurs de médicaments, la valeur desdits échantillons est admise en déduction pour la détermination du résultat imposable desdits laboratoires et ce, au titre de l'année de livraison, et à condition de mentionner expressément sur les boites des médicaments remis gratuitement la mention « gratuit » et d'autres caractéristiques qui les rendent non commercialisables. (Courrier DGELF n° 2573 du 18 juillet 2019)
- **En matière de taxe sur la valeur ajoutée** : Les échantillons gratuits de médicaments sont soumis à la TVA au taux de 7% calculée sur la base du prix de vente des produits similaires, et ce même pour les médicaments livrés gratuitement au profit de la pharmacie centrale de Tunisie. (Courrier DGELF n° 1007 du 26 juin 2020)

e. En ce qui concerne les produits promotionnels

En matière d'impôt direct : Les charges relatives aux produits accordés gratuitement aux distributeurs à des fins promotionnelles, à l'instar de ceux portant le logo de l'entreprise ou le nom des produits objet de distribution (agendas, stylos, vêtements...) sont déductibles sans limite de l'assiette imposable au niveau de l'entreprise qui accorde gratuitement ces produits.

En matière de taxe sur la valeur ajoutée : Les opérations de livraison gratuite de cadeaux sous forme de vêtements et de produits publicitaires sous forme d'échantillons à des fins promotionnelles, sont soumises à la TVA selon les taux en vigueur. Ceci étant, la société qui accorde ces produits peut déduire la TVA grevant ces produits. (Note commune n° 27/ 2014)

§ 2. Cas où les distributeurs se limitent à commercialiser les produits pour le compte de l'entreprise

a. Au niveau des distributeurs

Si le rôle des distributeurs se limite à la promotion et à la distribution des produits pour le compte des entreprises sans qu'il y ait transfert de la propriété desdits produits à leur profit, ils sont considérés commissionnaires au sens de l'article 601 du code de commerce qui stipule que le commissionnaire reçoit pouvoir d'agir en son propre nom pour le compte de son mandant.

Ainsi, les montants revenant auxdits distributeurs en contrepartie de la promotion et de la distribution des produits pour le compte desdites entreprises sont soumis à la retenue à la source au taux de 10% de leur montant brut y compris la TVA calculée au taux de 19%.

b. Au niveau des sous-distributeurs

Dans le cas où les distributeurs font appel à des sous-distributeurs afin d'assurer la promotion et la vente des produits auprès des clients, les sous-distributeurs en question sont considérés des sous-traitants assurant les services en question au profit des distributeurs.

De ce fait, les rémunérations qui leur sont payées par les distributeurs, sont soumises à la retenue à la source au taux de 1% au titre de l'impôt sur le revenu lorsque leurs montant est égal ou supérieur à 1000 D y compris la TVA calculée au taux de 19%.

Chapitre 9. Retenues à la source, avances et acomptes et régularisation

Section 1. Acomptes provisionnels

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés et les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu exerçant une activité commerciale (BIC) ou une profession non commerciale (BNC) sont soumises au paiement de trois avances au titre de l'impôt dû en raison de leurs revenus ou bénéfices globaux appelés « Acomptes provisionnels ».

Toutefois, sont exonérés du paiement des acomptes provisionnels :

- Les exploitants dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche (personnes physiques ou morales),
- Les entreprises individuelles qui réalisent des revenus de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) soumises à l'impôt forfaitaire,
- Les personnes physiques qui exercent une activité artisanale au titre du 1er acompte.

Les associés personnes physiques des sociétés de personnes et entités assimilées sont dispensés du paiement des acomptes provisionnels, et ce, au titre de l'impôt sur le revenu dû sur leur part dans les bénéfices et revenus réalisés par les sociétés, les groupements et les fonds.

Les acomptes provisionnels payables à compter de la deuxième année d'activité sont perçus par échéances égales chacune à 30% de l'impôt dû au titre des revenus ou bénéfices de l'année précédente.

Ne sont pas prises en considération pour la détermination de l'assiette des acomptes provisionnels la plus-value ou la moins-value résultant de la cession des éléments d'actif corporels, des éléments d'actifs incorporels et du portefeuille titres, sans que l'assiette des acomptes provisionnels soit inférieure au minimum d'impôt calculé sur la base du chiffre d'affaires brut.

Les retenues à la source d'impôt supportées sont déductibles des acomptes provisionnels dus. En cas d'impossibilité d'imputation totale ou partielle, l'excédent est imputable sur les acomptes ultérieurs ou éventuellement sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés.

Les déclarations d'acomptes provisionnels et leur paiement s'effectuent :

- Pendant les 25 premiers jours du 6ème, 9ème et 12ème mois qui suivent la date de clôture de l'exercice pour les personnes physiques,
- Pendant les 28 premiers jours du 6ème, 9ème et 12ème mois qui suivent la date de clôture de l'exercice pour les personnes morales.

Cas des startups ayant obtenu son label en cours d'année : L'administration fiscale a précisé qu'une startup ayant obtenu son label au cours de l'exercice N, 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 N-1. 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. (Courrier DGELF n° 932 du 3 novembre 2021)

Exemple d'illustration n°1 : Soit une société « A » soumise à l'IS au taux de 20%, qui a réalisé un résultat fiscal imposable au titre de l'exercice 2024 de 1.400.000 D dont 650.000 D une plus-value provenant de la cession de l'un de ses dépôts. Si on suppose que la société ait enregistré au titre du même exercice une moins-value de 50.000D résultant de la cession d'actions qu'elle détient dans le capital d'une société anonyme, l'IS dû au titre de l'exercice 2024 est calculé comme suit : 1.400.000 D x 30% = 280.000 D.

Toutefois, les acomptes provisionnels dus par ladite société au cours de l'exercice 2025 sont déterminés sur la base des bénéfices nets réalisés sans prise en considération de la plus-value réalisée de la cession du dépôt et de la moins-value résultant de la cession d'actions et ce comme suit :

Bénéfices nets imposables	1 400 000 D
Déduction de la plus-value provenant de la cession du dépôt	- 650.000 D
Réintégration de la moins-value résultant de la cession des actions	+ 50.000 D
Bénéfices servant de base pour le calcul de l'assiette des acomptes provisionnels	800.000 D
IS théorique servant de base pour le calcul des acomptes (800.000D x 20%)	160.000 D
Chaque acompte provisionnel serait de : 160.000D x 30%	48.000 D

Reprenons les mêmes données et supposons que la société « A » ait réalisé au titre de l'exercice 2024 des résultats nets positifs de 200.000 D y compris la plus-value réalisée (650.000D) et la moins-value constatée (50.000D) et que son chiffre d'affaires TTC au titre de la même année soit de 7 millions de dinars.

L'IS du au titre de l'exercice 2024 serait égal à 200.000D x 20% = 40.000 D et le minimum d'impôt égal à 7 000 000 D x 0,2% = 14 000 D.

Dans ce cas, l'assiette des acomptes provisionnels est déterminée comme suit :

Bénéfices nets imposables	200 000 D
Déduction de la plus-value provenant de la cession du dépôt	- 650.000 D
Réintégration de la moins-value résultant de la cession des actions	+ 50.000 D
Résultat servant de base pour le calcul de l'assiette des acomptes provisionnels	-200 000 D
Dans ce cas, le minimum d'impôt constitue la base de calcul des acomptes	14 000 D
Chaque acompte provisionnel serait de : 14.000D x 30%	4 200 D

Exemple d'illustration n°2 : Soit une personne physique célibataire soumise à l'IR selon le régime réel, qui a réalisé au cours de l'exercice 2024 des revenus fonciers nets de 8.000D et des bénéfices nets provenant d'une activité industrielle de 350.000D dont 200.000D provenant de la cession d'un terrain inscrit au bilan.

Dans ce cas, l'IR dû selon le barème de l'IR au titre de l'exercice 2024 est déterminé comme suit :

Revenus fonciers nets	8.000 D
Bénéfices nets provenant de l'activité industrielle	350.000 D
Revenu global net	358.000 D
IR dû selon le barème de l'IR (13 100D + [358.000D – 50.000D]x35%)	120.900 D

Toutefois, l'assiette des acomptes provisionnels dus par le concerné au cours de la même année est déterminée comme suit :

Revenus fonciers nets	8.000 D
Bénéfices nets provenant de l'activité industrielle	350.000 D
Déduction de la plus-value provenant de la cession du terrain inscrit au bilan	-200.000 D
Bénéfices nets (BIC) après déduction de la plus-value	150.000 D
Revenu global net après déduction de la plus-value	158.000 D
IR théorique déterminé sans prendre en considération la plus-value réalisée (13 100D + [158.000D – 50.000D]x35%)	50.900 D
Taux des bénéfices industriels nets par rapport au revenu global réalisé (150.000D / 158.000D)	94,9 %
Quote-part de l'IR théorique servant de base pour la détermination des acomptes provisionnels (50.900D x 94,9%)	48.304 D
Chaque acompte provisionnel serait de : 48.304 D x 30%	14.491 D

Section 2. Avance d'impôt au titre des importations des produits de consommation

L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés font l'objet d'une avance au titre des importations des produits de consommation au taux de 10% de la valeur en douane des produits, majorée des impôts et droits exigibles.

La liste des produits soumis à cette avance est fixée par le décret n°96-500 du 25 mars 1996 portant fixation de la liste des produits de consommation soumis à l'avance de 10% à l'importation.

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

Pour les opérations d'importation réalisées à partir du 1er janvier 2024, le taux de l'avance est rehaussé à 15% et l'avance devient imputable, mais non restituable pour les importateurs fiscalement non compliants à savoir aux termes des prescriptions de l'arrêté de la ministre des finances du 28 novembre 2023 :

1) N'ayant pas déposé les déclarations fiscales exigibles ou n'ayant pas déclaré tous les impôts et les taxes échus ou ayant déclaré une partie de ces impôts et taxes non prescrits à la date du paiement de l'avance,

2) Ayant des créances fiscales exigibles d'une manière définitive et n'ayant pas conclu un calendrier de recouvrement avec le receveur des finances à la date du paiement de l'avance. S'entendent par créances fiscales exigibles d'une manière définitive :
   - Les créances constatées suite à une reconnaissance de dette.
   - Les créances constatées suite à des arrêtés de taxation d'office devenus définitifs pour défaut d'opposition judiciaire dans le délai légal.
   - Les créances fiscales confirmées par un jugement définitif.

3) Ayant régularisé leur situation fiscale, mais ayant déclaré d'une manière minorée. Cette situation s'applique strictement aux entreprises à l'égard desquelles des procès-verbaux relatifs aux infractions fiscales pénales suivantes ont été établis et n'ayant pas fait l'objet d'une transaction, d'un classement, ou d'un jugement d'acquittement ou de condamnation :
   - Les infractions fiscales pénales objet des articles 92, 94, 97 et 98 du code des droits et procédures fiscaux.
   - Les infractions fiscales pénales objet de l'article 101 du code des droits et procédures fiscaux à l'exception de l'infraction relative à l'accomplissement des opérations emportant transmission de biens à autrui dans le but de ne pas acquitter les dettes fiscales.

Le recouvrement de l'avance, le contrôle, la constatation des infractions et le contentieux s'effectuent comme en matière de droits de douane.

Exonération du paiement de l'avance de 10% à l'importation des produits de consommation durant la période de déduction totale de la base imposable à l'impôt sur les sociétés : Les importations de produits de consommation par une société implantée dans une zone de développement régional et bénéficiaire de la déduction totale de ses bénéfices provenant de l'activité demeurent non soumises à l'avance de 10% à l'importation durant la même période de son exonération de l'IS, soit pendant les dix premières années d'activité. (Courrier DGI n° 291 du 20 février 2012)

Les importations de pièces et matières nécessaires à l'exploitation d'une entreprise nouvellement créée bénéficiaire de l'exonération de 4 ans demeurent non soumises à l'avance au taux de 10% au titre des importations de produits de consommation, et ce, durant la période d'exonération fixée à 4 années. (Courrier DGELF n° 3691 du 1er novembre 2019)

Les associations exerçant dans le cadre des dispositions du décret-loi n° 2011-88, se trouvant hors champ d'application de l'IS du cas particulier se trouvant hors champ d'application de l'IS, ne se sont pas soumises à l'avance exigible au titre de l'importation de produits de consommation soumis à ladite avance. (Courrier DGI n° 106 du 10 mai 2024)

Section 3. Avance d'impôt au titre des ventes locales

Sous section 1. Ventes au profit des personnes physiques forfaitaires

Les entreprises de production industrielle, y compris celles exerçant dans le secteur de l'artisanat, et les entreprises exerçant l'activité de commerce de gros doivent facturer une avance au taux de 1% sur leurs ventes au profit des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales.

Est considérée commerçant grossiste, toute entreprise exerçant l'activité du commerce de détail et qui approvisionne d'autres commerçants revendeurs, et ce, à raison de ses opérations avec lesdits commerçants.

Ladite avance est calculée sur le montant figurant sur la facture toutes taxes comprises. L'avance n'est pas due sur les ventes de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix tels que fixés aux tableaux A et B annexés au décret n° 95-1142 du 28 juin 1995 relatif aux produits et services exclus du régime de la liberté des prix et aux modalités de leur encadrement.

Tableau « A » : À tous les stades		**Tableau « B » : Au stade de la production**
1) Pain subventionné 2) Farine et semoule subventionnées 3) Couscous et pâtes alimentaires subventionnés 4) Huiles alimentaires subventionnés 5) Sucre subventionné 6) Papiers, manuels et cahiers scolaires subventionnés 7) Thé 8) Carburants y compris GPL 9) Electricité, eau et gaz	10) Tarifs de transport des voyageurs 11) Médicaments et actes médicaux 12) Lait régénéré subventionné 13) Tarifs des prestations postales et téléphoniques 14) Tabacs, allumettes et alcool 15) Tarifs des prestations portuaires 16) Boissons chaudes (café et thé) servies dans les établissements cafetiers de 1er, 2ème et 3ème catégories	1) Sel 2) Levure de panification 3) Café torréfié 4) Bières 5) Fûts et emballages métalliques 6) Véhicules automobiles 7) Chaux, ciment et rond à béton 8) Gaz comprimés

Les ventes sur commande d'une société industrielle pour les foyers (tapis, lingerie, rideaux...) sur commande, réalisées au profit des personnes non patentées ne sont pas concernées par l'application de ladite avance au taux de 1%. (Courrier DGELF n° 1345 du 17 août 2020)

Sort de l'avance : L'avance facturée au taux de 1% et mentionnée sur les factures relatives aux opérations d'acquisition est déductible des acomptes provisionnels et de l'impôt sur le revenu dû par les personnes physiques concernées par l'avance, et ce pour leurs acquisitions nécessaires à l'activité. La déduction a lieu sur la base de la facture. (Note commune n° 02/2013)

En cas d'excédent, il peut faire l'objet de report sur les acomptes ou l'IR dus ultérieurement ou de restitution sur demande.

Amende pour défaut ou insuffisance de facturation de l'avance : Toute personne n'ayant pas facturé l'avance de 1% ou l'ayant facturé d'une manière insuffisante, est punie d'une amende égale au double des montants facturés ou facturés d'une manière insuffisante.

Sous section 2. Ventes au profit des personnes physiques distributeurs non patentées

Les entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant dans le secteur du commerce sont tenues d'appliquer un taux de 3% sur leurs ventes au profit des intervenants (ne disposant pas d'un identifiant fiscal) dans la distribution de marchandises, de produits et de services ne réalisant pas de bénéfices industriels ou commerciaux au titre d'une autre activité, lorsque la valeur totale des marchandises ou des services acquis ne dépasse pas 20 000 dinars par an.

Modalités de détermination du seuil de 20.000 dinars : Pour la détermination du seuil de 20 000 dinars, est prise en considération la valeur totale de la marchandise ou du service acquis annuellement à l'exception des montants payés en contrepartie des acquisitions pour la consommation personnelle des acquéreurs distributeurs, et ce, dans les limites fixées sur la base des critères adoptés en matière de ventes directes.

Est également pris en considération pour la détermination du seuil en question, tout montant qui revient aux acquéreurs distributeurs au cours de la même année dans le cadre de leur relation avec lesdites entreprises (primes, bonus ...). (Note commune n° 8/2016)

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

- Les montants payés en contrepartie des acquisitions pour la consommation personnelle des acquéreurs distributeurs, et ce, dans les limites fixées sur la base des critères adoptés en matière de ventes directes.
- Les montants payés en contrepartie de l'acquisition des catalogues et des brochures.
- La valeur des produits livrés en remplacement des produits retournés pour vices relevés ultérieurement, et ce, sur justificatifs.

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

Modalités de contrôle relatives au décompte de 3% : Le non-respect de l'obligation du décompte de 3% libératoire de l'impôt sur le revenu pour les acquéreurs distributeurs entraine sa prise en charge par les entreprises concernées : (100 x 3) / (100 – 3) soit 3,092 %.

Conséquences de dépassement du seuil de 20 000 dinars : Lorsque la valeur des acquisitions concernées par le décompte de 3%, majorée de toute rémunération revenant aux acquéreurs distributeurs dans le cadre de leur relation avec l'entreprise (primes, bonus ...) dépasse au cours d'une année donnée le seuil de 20 000 dinars, ces derniers sont tenus de respecter toutes les obligations fiscales prévues par la législation fiscale en vigueur pour l'activité commerciale.

Aussi, les entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant dans le secteur du commerce cessent de décompter le taux de 3% sur le montant de leurs ventes aux concernés et doivent subordonner lesdites ventes à la production par les acquéreurs distributeurs de leur identifiant fiscal.

Les montants découlant du décompte de 3% déjà effectué constituent dans ce cas, une avance à déduire de l'impôt sur le revenu dû sur leur revenu annuel au titre de l'année concernée par le dépassement du seuil et des années ultérieures le cas échéant.

Sous section 3. Fabricants, les embouteilleurs et les conditionneurs de vins, de bières et de boissons alcoolisées

Les fabricants, les embouteilleurs et les conditionneurs de vins, de bières et de boissons alcoolisées doivent facturer une avance au taux de 5% sur leurs ventes de ces produits calculée sur le montant figurant sur la facture toutes taxes comprises, et ce, nonobstant la qualité des clients, qu'ils soient des commerçants grossistes ou détaillants, des grandes surfaces commerciales, des distributeurs ou tout autre acquéreur.

Par ailleurs, demeurent non concernées par la facturation de ladite avance, les ventes des fabricants, des embouteilleurs et des conditionneurs desdits produits au profit des personnes exonérées de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ou bénéficiant de la déduction totale de leurs revenus ou bénéfices ou des personnes hors champ d'application de l'impôt. (Note commune n° 12/2023)

Sort de l'avance : L'avance facturée est déductible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû par les acquéreurs de vins, de bières et des boissons alcoolisées. En cas d'excédent, il demeure déductible des acomptes provisionnels ou de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dus ultérieurement. Il peut également faire l'objet de restitution sur demande conformément à la législation en vigueur.

Amende pour défaut ou insuffisance de facturation de l'avance : Toute personne n'ayant pas facturé l'avance de 5% ou l'ayant facturé d'une manière insuffisante, est punie d'une amende égale au double des montants facturés ou facturés d'une manière insuffisante.

Section 4. Retenues à la source

Sous section 1. Principes généraux

§ 1. Fait générateur de la retenue à la source

La retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés est effectuée lors du paiement des montants faisant partie du champ d'application de la retenue, par la personne qui paie ces montants, que ce paiement soit pour son propre compte ou pour le compte d'autrui et nonobstant le régime fiscal du débiteur effectif.

La retenue à la source est due dans tous les cas par la personne chargée du paiement des montants objet de la retenue à la source à savoir (i) l'Etat, (ii) les collectivités locales, (iii) les personnes morales ainsi que (iv) les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel et les personnes exerçant une activité non commerciale soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime du forfait d'assiette.

En conséquence, aucune retenue à la source n'est due si le paiement est effectué par le débiteur lui même non concerné par l'obligation, à savoir :

- Une personne physique exerçant une activité industrielle ou commerciale soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire,
- Un particulier,
- Une personne non résidente non établie en Tunisie.

Il est entendu par paiement, le paiement en espèces ou la remise du bien ou toute autre opération en tenant lieu ayant pour objet de mettre les montants ou les biens à la disposition du bénéficiaire tels que le virement du montant à un compte bancaire, l'émission d'un chèque ou d'une lettre de change auxquels cas la retenue à la source est exigible à la date de l'émission, ou encore le paiement par compensation. (Note commune n° 3/2015)

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

Toutefois, la retenue à la source reste due par le débiteur effectif des dividendes lorsque les personnes chargées du paiement sont non résidentes et non établies en Tunisie.

§ 2. Assiette de la retenue à la source

L'assiette de la retenue à la source est constituée par le montant brut toute taxe comprise des rémunérations se trouvant dans le champ d'application de la retenue à la source. L'assiette de la retenue à la source est constituée par le montant total payé en contrepartie du service réalisé ou du bien vendu y compris les montants facturés à titre de remboursement de frais engagés par le prestataire du service ou le vendeur.

C'est le cas, notamment, des montants objet d'une note d'honoraires établie par un commissaire aux comptes comportant le remboursement de frais supportés lors de l'exercice de sa mission tels que les frais de transport, d'hébergement et de restauration de ses collaborateurs... La retenue à la source est exigible même dans le cas où le collaborateur du commissaire aux comptes se fait rembourser les frais qu'il a engagés directement par le client.

C'est le cas également de la note d'honoraires établie par un huissier notaire comportant le remboursement de frais engagés dans l'exercice de sa mission tels que les frais de transport, des copies, et des dépenses relatives à la notification...

En effet, les remboursements de frais engagés par le prestataire du service ou le vendeur dans le cadre de l'exercice de son activité et refacturés font, dans tous les cas, l'objet de retenue à la source selon le taux correspondant à la rémunération revenant au prestataire du service ou au vendeur, et ce, même dans le cas où la facturation est limitée au remboursement de frais, soit sans aucune marge.

Par contre, la quote-part du montant représentant les frais qui sont légalement à la charge du débiteur des montants et qui ont été avancés par le prestataire du service ou le vendeur, reste non concernée par la retenue à la source, c'est le cas notamment des droits d'enregistrement, des timbres fiscaux et des frais des jugements pour l'avocat ou l'huissier-notaire et des droits de douane et du frêt pour le transitaire...

Ladite assiette de la retenue à la source ne comprend pas également les sommes recouvrées pour le compte d'autrui. (Note commune n° 12/2015)

A ce titre, l'administration fiscale a rappelé que l'assiette de la retenue à la source n'inclut pas les montants n'ayant pas le caractère de recettes. Par conséquent, les montants recouvrés par une société de services logistiques (services de chargement et de manutention, frets et services relatifs à l'exportation et à l'importation de marchandises et services de transport international aérien et maritime) auprès de ses clients qu'elle a payés pour leur compte, en l'occurrence les montants payés au titre des droits de douane, des frais de chargements, des surestaries et des frais de consignation des navires, ne sont pas soumis à la retenue à la source au taux de 1% dès lors qu'ils ne revêtent pas le caractère de recettes. (Courrier DGELF n° 1057 du 19 septembre 2023)

En cas de règlement de factures après déduction des réductions commerciales objet de factures d'avoir, la retenue à la source est calculée sur la base du montant effectivement payé au fournisseur c'est-à-dire après déduction desdites réductions commerciales. (Courrier DGELF n° 1665 du 6 juin 2016)

§ 3. Paiement pour le compte d'autrui

La retenue à la source est due par les personnes qui paient des montants pour le compte d'autrui selon les taux prévus par le code de l'IRPP et de l'IS.

À titre d'exemple, la retenue à la source est effectuée selon les taux suivants :

- 1% pour les montants payés par les employeurs pour le compte de leurs employés en contrepartie de leurs acquisitions de biens ou de services relevant du champ d'application de la retenue à la source de 1% y compris ceux payés dans le cadre d'une saisie sur salaires ou en contrepartie de leurs soins dans les établissements hospitaliers.

  Il est à noter, que pour les frais de soins objet d'une facture émise par un établissement hospitalier mentionnant les montants revenant à chaque intervenant (cliniques, médecins, centres de radiographie, laboratoires d'analyses médicales...), la retenue à la source est limitée aux seuls montants revenant à l'établissement hospitalier. Lesdits établissements restent tenus d'effectuer la retenue à la source sur les montants revenant aux intervenants en question, recouvrés pour leur compte, et ce, lors du paiement desdits montants aux bénéficiaires.

  Il est également à signaler qu'en cas de paiement par l'employeur pour le compte de l'employé sans prélèvement des montants payés de son salaire ou de ses primes ou sans prélèvement sur le fonds social, le paiement en question constitue, dans ce cas, un complément de salaire qui doit faire l'objet de retenue à la source au titre des traitements et salaires et qui doit également être soumis à la TFP et à la contribution au profit du FOPROLOS.

- 10% pour les montants payés par les intermédiaires en bourse pour le compte de leurs clients qui les ont chargés du paiement des honoraires, des commissions, des loyers ou d'autres rémunérations des activités non commerciales.

Etant précisé qu'en cas de paiement de facture comportant des montants relevant de taux de retenue à la source différents, il y a lieu d'appliquer à chaque montant le taux de la retenue à la source correspondant. À défaut, de défalcation des montants dans la facture, il est fait application du taux de retenue à la source le plus élevé. (Note commune n° 26/2014)

§ 4. Auto retenue à la source

Dans le cas où les bénéficiaires des revenus faisant partie du champ d'application de la retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS prélèvent directement les montants leur revenant des montants qu'ils ont recouvrés pour le compte d'autrui, lesdits bénéficiaires sont tenus d'effectuer la retenue à la source exigible conformément à la législation fiscale en vigueur, s'agissant d'un paiement pour le compte d'autrui, et de se faire délivrer une attestation de retenue à la source à ce titre.

L'attestation en question doit faire, notamment, état de l'identité complète du débiteur des montants objet de la retenue à la source. C'est le cas notamment :

- Pour les montants soumis à la retenue à la source au taux de 10% :
  - des commissions prélevées par les émetteurs des tickets restaurant,
  - des commissions prélevées par les agences de voyages,
  - des commissions prélevées par les intermédiaires en bourse au titre des opérations effectuées en bourse,
  - des commissions prélevées par les armateurs sur les montants recouvrés pour le compte des armateurs non-résidents non établis en Tunisie.
- Pour les montants soumis à la retenue à la source au taux de 1% :
  - des commissions prélevées par les établissements bancaires en contrepartie de la gestion des comptes de leurs clients y compris celles relatives à l'étude des dossiers,
  - des commissions prélevées par les intermédiaires en bourse au titre des frais de tenue de comptes.

Il va sans dire que, les personnes qui prélèvent les montants leur revenant des montants qu'ils recouvrent pour le compte d'autrui doivent effectuer aussi la retenue à la source sur les montants qu'ils ont recouvrés selon le taux correspondant, et ce, au moment de la mise desdits montants à la disposition de leurs bénéficiaires. L'assiette de la retenue à la source est constituée par le montant total recouvré soit avant déduction des montants (commissions...) leur revenant objet de l'auto-retenue à la source.

C'est le cas notamment :

- Des émetteurs des tickets restaurant qui doivent effectuer la retenue à la source au taux de 1% sur les montants revenant aux prestataires de services et correspondant à la valeur des tickets. Ladite retenue s'applique sur tout montant égal ou supérieur à 1 000 dinars TTC.
- Des agences de voyages qui doivent effectuer la retenue à la source au taux de 1% sur tout montant égal ou supérieur à 1 000 dinars TTC revenant aux prestataires de services (hôtels, entreprises de location de voitures, entreprises de transport...) à l'exception des montants en contrepartie du transport aérien et maritime international revenant aux entreprises de transport résidentes dans des pays ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie qui restent non concernés par la retenue à la source,
- Des armateurs qui doivent effectuer la retenue à la source sur les montants qu'ils recouvrent pour le compte des armateurs résidents dans des pays n'ayant pas conclu de convention de non double imposition avec la Tunisie et non établis en Tunisie, la retenue à la source devant être effectuée au taux de 15%, ce taux est relevé à 25% lorsque les armateurs sont résidents ou établis dans un État ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié. (Note commune n° 12/2015)

§ 5. Paiement au profit d'une entreprise bénéficiaire d'un avantage fiscal

Les 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. (Courrier DGI n° 4945 du 21 juin 2019)

Il est à préciser, par ailleurs, que les entreprises qui déduisent seulement une quote-part des bénéfices provenant de l'exportation et relative à une opération de réinvestissement au sein de l'entreprise ne peuvent pas se faire prévaloir d'une attestation de non retenue à la source et restent donc soumises à la retenue à la source y compris sur les montants dont les bénéfices sont totalement déductibles. (Note commune n° 3/2015)

§ 6. Sanctions liées au défaut de retenue à la source

Sanction liée au défaut de retenue à la source non libératoire : Est punie d'une pénalité égale au montant des retenues non effectuées ou insuffisamment effectuées, toute personne qui n'a pas retenu l'impôt à la source conformément à la législation fiscale en vigueur ou qui l'a retenu d'une manière insuffisante. Cette pénalité est doublée en cas de récidive dans une période de deux ans.

Une retenue à la source non effectuée ou insuffisante ne peut plus être régularisée et donne lieu au paiement d'une pénalité égale au montant non retenu. (Courrier DGELF n° 1149 du 22 octobre 2024)

Sanction liée au défaut de retenue à la source libératoire : La retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés qui n'a pas été opérée est considérée comme étant à la charge de son débiteur effectif. Ladite retenue est exigible dans ce cas selon la formule de prise en charge de l'impôt majorée des pénalités de retard calculées selon la législation fiscale en vigueur.

$$\frac{100 \times \text{Taux de la retenue à la source}}{100 - \text{Taux de la retenue à la source}}$$

Ladite mesure concerne les dividendes ainsi que toutes les rémunérations servies aux personnes non résidentes non établies en Tunisie.

§ 7. Obligations de conserver les originaux des attestations de retenue à la source

Les contribuables ne sont plus tenus de joindre les originaux des attestations de retenue à la source lors du dépôt de la déclaration fiscale. En effet, les retenues sont déduites sur la base d'une liste comportant notamment les montants retenus, l'identité des débiteurs et leurs identifiants fiscaux.

Etant rappelé que les contribuables sont tenus de conserver les originaux des attestations de retenues à la source pour les présenter à la demande des services du contrôle fiscal. (Courrier DGELF n° 1971 du 25 novembre 2014)

Sous section 2. Taux de retenues

§ 1. Honoraires

Les honoraires, payés au profit des personnes disposant d'une déclaration d'existence en Tunisie, sont soumis à une retenue à la source au taux de :

- 10% pour les montants servis aux entreprises individuelles (personnes physiques) soumises à l'impôt selon le régime forfaitaire ;
- 3% pour les montants servis aux personnes morales et aux entreprises individuelles (personnes physiques) soumises à l'impôt selon le régime réel.

Le bénéfice de ce taux au titre des honoraires pour les personnes physiques est subordonné à la présentation auprès des débiteurs desdites sommes de la carte d'identification fiscale prouvant la soumission du bénéficiaire des honoraires à l'impôt selon le régime réel.

Définition : Il s'agit des rémunérations payées en contrepartie de l'exercice des professions indépendantes où l'activité intellectuelle joue un rôle prépondérant et qui consistent en la pratique personnelle en toute indépendance des professions en question. À titre d'exemple :

- Professions médicales : Médecine générale, chirurgie, médecine vétérinaire, infirmerie, kinésithérapie, rééducation orthopédique, orthophonistes, nutritionnistes, délégués médicaux, centres de radiographie, laboratoires d'analyses médicales,
- Professions juridiques : Avocats, commissariat aux comptes, conseil juridique et fiscal, huissiers, notaires, comptabilité et expertise comptable, formation.
- Professions techniques : Etudes, architecture, aménagement de territoire, topographie, architecture d'intérieur, services de formation, de développement et l'assistance technique dans le domaine d'informatique, services d'ingénierie de fixation et de mise en marche des réseaux de la télécommunication et de l'informatique. (Note commune n° 3/2015)

§ 2. Rémunérations payées en contrepartie de la performance dans la prestation des services pour le compte d'autrui

Les rémunérations, payées au profit des personnes résidentes en Tunisie, en contrepartie de la performance dans la prestation des services pour le compte d'autrui sont soumises à une retenue à la source au taux de 10%.

Définition : Il s'agit notamment des :

- Rémunérations payées par les entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant dans le secteur du commerce à leurs distributeurs des produits, marchandises et services en contrepartie de la performance qu'ils ont réalisée pour elle à leur profit et notamment en matière de formation et d'accompagnement des distributeurs,
- Rémunérations payées aux intermédiaires en bourse en contrepartie de la performance réalisée au profit de leurs clients. (Note commune n° 8/2016)

§ 3. Rémunérations servies aux artistes, aux créateurs et aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, et ce, au titre de la production, la diffusion et la présentation des œuvres théâtrales, scéniques, musicales, littéraires, plastiques et cinématographiques, et au titre des rémunérations servies aux titulaires des droits d'auteur et des droits voisins dans le cadre de la gestion collective des droits de la propriété littéraire et artistique

Les rémunérations servies aux artistes (chanteurs, acteurs, musiciens...), aux créateurs (écrivains, poètes, peintres, sculpteurs, designers...) et aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, et ce, au titre de la production, la diffusion et la présentation des œuvres théâtrales, scéniques, musicales, littéraires, plastiques et cinématographiques, et au titre des rémunérations servies aux titulaires des droits d'auteur et des droits voisins dans le cadre de la gestion collective des droits de la propriété littéraire et artistique sont soumises à une retenue à la source au taux de 5%, et ce, nonobstant leur imposition selon le régime réel ou selon l'assiette forfaitaire.

§ 4. Rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation

Les rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation, payées au profit des personnes disposant d'une déclaration d'existence en Tunisie, sont soumises à une retenue à la source au taux de 10%.

Définition : Il s'agit de tous les autres montants payés en contrepartie de l'exercice des activités non commerciales à but lucratif tels que les droits d'auteur au titre des œuvres scientifique (vente de licences des logiciels informatiques) et les montants payés aux journalistes, les rémunérations payées aux agents d'assurance, auto-écoles, interprètes et traducteurs et qui ne relèvent pas des :

- Honoraires,
- Montants payés en contrepartie de la performance dans la prestation des services pour le compte d'autrui,
- Rémunérations servies aux artistes, aux créateurs et aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, et ce, au titre de la production, la diffusion et la présentation des œuvres théâtrales, scéniques, musicales, littéraires, plastiques et cinématographiques, et au titre des rémunérations servies aux titulaires des droits d'auteur et des droits voisins dans le cadre de la gestion collective des droits de la propriété littéraire et artistique.

§ 5. Commissions

Les commissions, payées au profit des personnes résidentes en Tunisie, sont soumises à une retenue à la source au taux de 10%, à l'exception des commissions servies aux distributeurs agréés des opérateurs de réseaux des télécommunications.

Définition : Il s'agit des montants revenant au mandataire qui agit dans le cadre d'un contrat de commission au sens de l'article 601 du code de commerce qui prévoit que le mandataire agit en son propre nom pour le compte du mandant et sous ses ordres. À titre d'exemple :

- Commissions réalisées dans le cadre des contrats de promotion ou de distribution des produits et dans le cadre de l'exploration de marchés.
- Commissions revenant aux gestionnaires des actifs des organismes financiers et fonds de placement.
- Commissions des agences de voyages…

§ 6. Courtages

Les courtages, payés au profit des personnes résidentes en Tunisie, sont soumis à une retenue à la source au taux de 10%.

Définition : Il s'agit des opérations commerciales qui consistent en la mise en rapport entre personnes en vue de la réalisation d'opérations sans mandat, telles que la mise en relation des vendeurs et des acheteurs, mise en relation des producteurs agricoles et des industriels.

§ 7. Loyers

Les loyers d'immeubles bâtis et non bâtis y compris les propriétés agricoles et les fonds de commerce, payés au profit des personnes résidentes en Tunisie, sont soumis à une retenue à la source au taux de 10%.

Toutefois, les loyers des hôtels sont soumis à une retenue à la source au taux de 3%. Il s'ensuit que les sommes versées par les locataires de locaux dans les hôtels sont soumises à la retenue à la source au taux de 10%.

Définition : Il s'agit des loyers des locaux commerciaux y compris la location-gérance, terrains non bâtis, centres d'affaires dans le cadre des contrats de domiciliation, locaux équipés, espaces destinés aux affiches publicitaires, unités fixes de stockage des céréales et de pétrole, espaces d'exposition dans les foires commerciales, espaces dans les centres commerciaux ou places de parking.

§ 8. Acquisitions de marchandises, matériel, équipements et de services au titre des montants égaux ou supérieurs à 1000 D y compris la TVA

Sont soumis à une retenue à la source au taux de 1,5% :

- Les montants égaux ou supérieurs à 1 000D y compris la taxe sur la valeur ajoutée payés, au titre des acquisitions de marchandises, matériel, équipements et de services et ce, sous réserve des taux spécifiques.
- Le montant de la commission revenant aux distributeurs agréés des opérateurs de réseaux des télécommunications.

Ce taux est réduit à :

- 1% pour les personnes morales au titre des montants dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'impôt sur les sociétés et au taux de 20% (à l'exception des montants revenant aux sociétés cotées en bourse bénéficiant de la réduction du taux de l'IS à 20%) ;
- 0,5% pour les personnes morales au titre des montants dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'impôt sur les sociétés et au taux de 10% ;
- 0,5% pour les personnes physiques au titre des montants dont les revenus en provenant bénéficient de la déduction des deux tiers.

Exclusion : La retenue à la source ne s'applique pas aux montants payés :

- dans le cadre des abonnements de téléphone[73], d'eau, d'électricité, de gaz, de journaux, de périodiques et de publications,
- au titre des contrats d'assurance ou des contrats d'assurance Takaful,
- au titre des contrats de leasing, des contrats d'ijâra, des contrats de cession murabaha, des contrats d'istisna et des contrats de cession salam conclus par les établissements de crédit et par les institutions de micro finance.
- en contrepartie de l'acquisition de produits et services soumis au régime de l'homologation administrative de prix et dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6% conformément à la législation et aux réglementations en vigueur. Ladite exonération est accordée sur présentation d'une attestation d'exonération délivrée par les services des impôts compétents (Note commune n° 04/2014).[74]
- par les établissements de crédit et par les institutions de micro finance qui exercent leur activité conformément aux dispositions de la législation les régissant au titre des acquisitions effectuées dans le cadre des contrats de vente murabaha et ce, lorsque les bénéficiaires desdits contrats ne sont pas tenus d'effectuer la retenue à la source ainsi qu'au titre des acquisitions réalisées dans le cadre du mécanisme des sukuk prévus par la législation les régissant.
- en contrepartie des acquisitions auprès des personnes physiques réalisant les revenus relevant de la catégorie des bénéfices des exploitations agricoles ou de pêche. Cette dispense de retenir à la source est subordonnée à la présentation par les agriculteurs d'un justificatif de leur dite qualité. (Courrier DGELF n° 1119 du 3 octobre 2025)

[73] Les montants revenant à une société de distribution de cartes de recharge électronique en sa qualité de distributeur officiel pour le compte d'un opérateur de télécommunication ne sont pas soumis à la retenue à la source de 1,5% quel que soit le montant de la facture. (Courrier DGELF n° 1130 du 17 septembre 2011)

Par contre, les montants payés au profit d'un opérateur de télécommunication au titre des services d'envoi de messages courts SMS-MT doivent faire l'objet d'une retenue à la source de 1,5% (Courrier DGI n° 32 du 10 février 2025)

[74] Il s'agit des produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix tels que fixés par les tableaux « A » et « B » annexés au décret n° 91-1996 du 23 décembre 1991 tel que modifié et complété par le décret n° 95-1142 du 28 juin 1995 relatif aux produits et services exclus du régime de la liberté des prix et aux modalités de leur encadrement tel que modifié et complété par les textes subséquents. (Courrier DGI n° 87 du 2 aout 2022)

Il y a lieu de noter que pour les entreprises qui commercialisent des produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix et des produits autres que les produits susvisés, l'exonération de la retenue à la source se limite aux montants payés au titre des acquisitions de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix. (Note commune n° 04/2014)

Définition : Location de matériel, de voitures et de biens meubles, transporteurs, services administratifs, maintenance, entretien et réparation, services de gardiennage, construction, montage et mise à disposition de la main d'œuvre, photographe....

§ 9. Rémunérations et des primes attribuées conformément à la législation et aux réglementations en vigueur aux membres des conseils, des directoires et des comités des sociétés anonymes en leur dite qualité

Les jetons de présence et autres rémunérations, payés aux résidents et aux non-résidents, accordés aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, du directoire et des comités des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions, en leur dite qualité sont soumis à une retenue à la source au taux de 20%.

Le taux de la retenue à la source est relevé à 25% lorsqu'il s'agit de rémunérations ou revenus servis à des personnes résidentes ou établies dans un État ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié.

Définition : Les comités prévus par la législation en vigueur en leur dite qualité des sociétés par action couvrent notamment :

- Comité permanent d'audit,
- Comité de nomination et de rémunération et comité de risques des banques et des établissements financiers,
- Comité de maîtrise des risques et comité de nomination et de rémunération créés dans les entreprises d'assurance et dans les entreprises de réassurance.

Les rémunérations payées aux salariés qui représentent leurs sociétés dans les sociétés dans lesquelles elles ont des sièges représentatifs dans leurs conseils, demeurent des rétributions provisoires soumises à la retenue à la source conformément au barème annuel d'impôt. (Note commune n° 11/2017)

§ 10. Rémunérations servies aux salariées ou autres en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel exercé en dehors de leur activité principale

Les rémunérations servies à des personnes physiques salariées et aux non-salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel exercé en dehors de leur activité principale, servies par une personne autre que l'employeur principal, sont soumises à une retenue à la source au taux de 15%.

Définition : Il s'agit des rémunérations servies à l'occasion de l'animation de séminaires, les rémunérations servies en contrepartie de cours dispensés dans des établissements d'enseignement ou de formation privés ou publics ou dans le cadre de bureaux de formation ou au sein des entreprises, les rémunérations servies en contrepartie d'un arbitrage...

Ne font pas partie des « rémunérations occasionnelles ou accidentelles », les rémunérations servies aux personnes exerçant à titre principal des activités occasionnelles, c'est à dire des activités n'ayant pas un caractère régulier ou continu dans le temps tels que les dockers, les ouvriers occasionnels des chantiers de construction et les ouvriers saisonniers dans le domaine agricole. Dans ce dernier cas, et bien qu'il s'agisse de salariés intermittents, l'activité occasionnelle constitue leur activité principale et les rémunérations correspondantes restent soumises à l'impôt dans les mêmes conditions que les traitements et salaires. (Note commune n° 10/2001)

Rémunérations occasionnelles ou accidentelles servies aux salariés par le même employeur : Il s'agit d'une paie occasionnelle et doit être soumise à la retenue à la source en tant que telle, nonobstant la nature du service pour lequel elle a été payée (formation, représentation dans un conseil d'administration...). Dans ce cas, la retenue à la source exigible sur la rémunération occasionnelle en question est égale à :

- La différence entre l'impôt sur le revenu annuel tenant compte de la rémunération occasionnelle et l'impôt sur le revenu annuel ne tenant pas compte de ladite rémunération, et ce, pour les paies informatisées,
- Un montant calculé sur la base du taux de 20% de la rémunération nette des frais professionnels, et ce, pour les paies non informatisées. (Note commune n° 12/2015)

§ 11. Revenus de capitaux mobiliers

Les revenus de capitaux mobiliers, payés aux résidents et aux non-résidents, sont soumis à une retenue à la source au taux de 20%, à l'exception des intérêts des dépôts et des titres en devises et en dinars convertibles.

Toutefois, le taux de la retenue à la source est réduit à 10% au titre des intérêts des prêts payés aux établissements bancaires non établis en Tunisie.

Le taux de la retenue à la source est relevé à 25% lorsqu'il s'agit de revenus de capitaux mobiliers servis à des personnes résidentes ou établies dans un État ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié.

Définition : il s'agit des intérêts, les arrérages, les lots et primes de remboursement et autres produits des obligations, effets publics et autres titres d'emprunt négociables, les intérêts des créances, les intérêts et les revenus des dépôts de sommes d'argent, les intérêts et les rémunérations des cautionnements personnels et réels et les produits des comptes-courants…

Cas des morales non soumises à l'impôt sur les sociétés : Les revenus de capitaux mobiliers réalisés par les personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés ou qui en sont totalement exonérées en vertu de la législation en vigueur ainsi que les revenus de capitaux mobiliers réalisés par le fonds commun de placement en valeurs mobilières, à l'exception des fonds d'amorçage et les fonds communs de placement à risque, sont soumis à une retenue à la source définitive et non susceptible de restitution au taux de 20%.

Retenue à la source due en cas de rachat d'un contrat assurance-vie avant l'expiration de la période de 8 ans : Le rachat des contrats d'assurance-vie avant l'expiration de la période de 8 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. (Courrier DGELF n° 452 du 23 février 2016)

Pension livrée : Sont considérés des intérêts, les revenus résultant de la différence entre le prix de rétrocession et le prix de cession au titre des opérations objet de la convention de pension livrée des valeurs mobilières et des effets de commerce. Toutefois ledit produit financier n'est pas soumis à la retenue à la source de 20%. (Loi n° 2012-24 du 24 décembre 2012, relative à la convention de pension livrée)

Le recours au placement via une convention de pension livrée est réservé aux personnes morales ou aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières. Il est privilégié pour les personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés (telles que les associations), les sociétés ne disposant pas d'un résultat fiscal imposable (telles que les holdings après déduction des dividendes) et les sociétés disposant d'un crédit d'IS chronique.

§ 12. Revenus distribués

Les revenus distribués (dividendes), servis à des personnes physiques résidentes en Tunisie ou à des personnes non résidentes physiques ou morales, sont soumis à une retenue à la source libératoire au taux de 10%.

Toutefois, pour les personnes physiques, la retenue à la source susvisée est déductible de l'impôt sur le revenu annuel ou est restituable, et ce, si leurs revenus distribués ne dépassent pas 10 000 dinars annuellement.

Le taux de la retenue à la source est relevé à 25% lorsqu'il s'agit de revenus distribués servis à des personnes résidentes ou établies dans un État ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié.

L'impôt exigible en Tunisie au titre des bénéfices distribués par les sociétés non résidentes est payé conformément aux dispositions des conventions de non double imposition par leur établissement stable en Tunis lors du dépôt de la déclaration annuelle d'IS.[75]

[75] Les bénéfices réalisés par les établissements stables en Tunisie relevant de sociétés étrangères sont réputés distribués au profit des associés non-résidents en Tunisie au moment de leur réalisation. (Courrier DGELF n° 112 du 10 janvier 2020)

La retenue à la source au titre des distributions des bénéfices n'est pas due sur :

- Les bénéfices et les revenus distribués aux personnes morales résidentes en Tunisie ;
- Les bénéfices distribués à partir des fonds propres figurant au bilan de la société distributrice au 31 décembre 2013 tels qu'ils ont été mentionnés dans les notes aux états financiers déposées au titre de l'année 2013.
- Les bénéfices ou les revenus distribués qui bénéficient d'une exonération en vertu d'une convention de non double imposition ou en vertu d'une autre convention ou de textes particuliers tel le cas de la législation relative aux hydrocarbures.

La non retenue à la source sur les distributions effectuées à partir des fonds propres figurant aux états financiers tel que sus-indiqué est subordonnée à la distinction dans le procès verbal de l'assemblée générale qui a décidé la distribution, entre la part des bénéfices distribués à partir des fonds propres non imposables et la part des autres bénéfices concernés par la retenue à la source. À défaut, l'impôt est dû sur le montant total distribué ou sur la base de la valeur des biens en cas de distribution des bénéfices en nature. (Note commune n° 3/2015)

Distribution de la prime d'émission à ceux qui en ont fait apport : la prime d'émission est soumise au même régime applicable au capital social. Par conséquent, sa distribution ou bien son incorporation au capital n'a aucune incidence sur le plan fiscal. Sur cette base, l'opération de transfert des primes d'émission au profit des actionnaires n'est soumise pas soumise à l'impôt. (Courrier DGI n° 79 du 27 mai 2021)

Augmentation de capital par incorporation des réserves: Les bénéfices incorporés au capital ne sont pas réputés bénéfices distribués et sont, de ce fait, dispensés de la retenue à la source au titre des dividendes. (Courrier DGELF n° 793 du 23 avril 2015)

§ 13. Acquisition d'immeubles

Les acquisitions d'immeubles ou de droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières, auprès des personnes physiques résidentes et non résidentes et des personnes morales résidentes en Tunisie, sont soumises à une retenue à la source au taux de 2,5%.

Toutefois, le taux est relevé à 10% pour les personnes morales non établies ni domiciliées du prix de cession des immeubles sis en Tunisie ou des droits y relatifs ou de droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières et non rattachés à des établissements situés en Tunisie.

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

Définition : Il s'agit des immeubles bâtis, quel qu'en soit l'usage, terrains non bâtis et droits sociaux appartenant aux membres des sociétés civiles immobilières dont l'activité consiste essentiellement en la gestion des biens sociaux des membres dont les droits sont représentés par des immeubles ou parties d'immeubles, ce qui exclut les actions ou les parts sociales des sociétés par actions et des sociétés à responsabilité limitée ayant un objet immobilier. (Note commune n° 23/2014)

§ 14. Acquisition de fonds de commerce

Les acquisitions de fonds de commerce sont soumises à une retenue à la source au taux de 2,5%.

Définition : Le fonds de commerce inclut l'achalandage ou la clientèle, le droit au bail et des objets mobiliers ou autres servant à l'exploitation du fonds de commerce.

§ 15. Sommes provenant des jeux de pari, de hasard et de loterie

Les revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie sont soumis à une retenue à la source libératoire fixée à 25% au titre des sommes provenant desdits jeux, à l'exception des prix en nature accordés dans ce cadre.

Par conséquent, cette retenue revêt un caractère définitif et n'est pas susceptible de restitution. (Courrier DGI n° 122 du 19 septembre 2025)

Définition : Il s'agit des revenus revenant aux personnes physiques desdits jeux indépendamment de la méthode de participation aux jeux et aux compétitions qu'il s'agisse de jeux directs ou à travers des SMS ou des jeux organisés à travers les médias...

§ 16. Rémunérations payées aux non-résidents et établis en Tunisie pour une période n'excédant pas 6 mois

Les personnes non résidentes établies en Tunisie, disposant d'une déclaration d'existence, dont la période d'exercice de leur activité ne dépasse pas six mois sont soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés par voie de retenue à la source au titre des sommes leur revenant dans ce cadre selon les taux suivants :

- 5% du chiffre d'affaires brut pour les travaux de construction ;
- 10% du chiffre d'affaires brut pour les opérations de montage ;
- 15% du chiffre d'affaires brut ou des recettes brutes pour les autres services.

Toutefois, les personnes concernées peuvent opter pour le paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés au titre des activités susvisées et qui sont déterminés à partir d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises (Chapitre 5 relatif à la détermination du résultat fiscal net selon le régime réel).

L'option est exercée par voie d'une demande à déposer à cette fin, auprès du bureau ou du centre de contrôle des impôts compétent lors du dépôt de la déclaration d'existence par les personnes concernées. Les personnes concernées doivent informer le débiteur des sommes leur revenant au titre des activités susvisées, de cette option.

En cas d'option pour le paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés sur la base des bénéfices nets réalisés en Tunisie au titre des activités susvisées et de non-respect des obligations fiscales et comptables prévues par le présent code, l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû au titre des sommes leur revenant ne doit pas être inférieur au montant de l'impôt calculé sur la base de la retenue à la source prévue ci-dessus.

Toutefois, et en cas de régularisation des concernés de leur situation fiscale conformément à la législation en vigueur, ladite retenue à la source est déduite de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés dû sur leur activité en Tunisie ou est restituée conformément à la législation en vigueur.

§ 17. Rémunérations servies aux non domiciliés ni établis en Tunisie

À l'exception des revenus de capitaux mobiliers (intérêts) et des revenus de valeurs mobilières (dividendes et jetons de présence), et sous réserve des dispositions plus favorables des conventions de non double imposition, les rémunérations et revenus servis aux non domiciliés ni établis et non réalisés dans le cadre d'un établissement situé en Tunisie sont soumises à une retenue à la source libératoire au taux de 15%.[76]

[76] A défaut de présentation d'une attestation de résidence fiscale, la retenue à la source devient exigible au taux du droit commun soit 15% du montant TTC, ou au taux de prise en charge, soit 17,64% du montant TTC en cas de défaut ou d'insuffisance de retenue à la source. (Courrier DGI n° 8401 du 13 novembre 2019)

Pour les entreprises non résidentes en Tunisie qui ne procèdent au dépôt de la déclaration d'existence au titre de leur activité en Tunisie qualifié être exercée dans cadre d'un établissement stable, le taux de la retenue à la source libératoire est fixé à 15% des montants bruts leur revenant.

Le taux de la retenue à la source est relevé à 25% lorsqu' il s'agit de rémunérations ou revenus servis à des personnes résidentes ou établies dans un État ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié.

Retenue à la source TVA : La TVA grevant les rémunérations et revenus servis aux non domiciliés ni établis et non réalisés dans le cadre d'un établissement situé en Tunisie doit faire l'objet d'une retenue à la source de 100%. Au cas où la TVA n'est pas mentionnée sur la facture émise ou le contrat conclu en contrepartie des services réalisés par les non-résidents non établis en Tunisie, les montants facturés sont considérés hors TVA.

Le défaut de la retenue à la source TVA exigible sur les sommes objet de factures émises de l'étranger peut être régularisé. La TVA ainsi régularisée est déductible de la TVA due, et ce même en cas d'intervention des services du contrôle.

§ 18. Plus-values sur cession de titres par les personnes non résidentes et non établies en Tunisie

Personnes morales : Application d'une retenue à la source au taux de 20% au titre de plus-value réalisée de la cession ou de la rétrocession des titres ou des droits y relatifs réalisée par les personnes morales non résidentes et non établies en Tunisie, sans que le montant exigible ne dépasse une limite déterminée sur la base du taux de 5% du prix de cession ou de rétrocession desdits titres ou desdits droits.

Personnes physiques : Le taux de la retenue à la source est fixé à 10% pour la plus-value réalisée par les personnes physiques non résidentes et non établies en Tunisie, sans que le montant exigible ne dépasse une limite déterminée sur la base du taux de 2,5% du prix de cession ou de rétrocession desdits titres ou desdits droits.

Modalité de calcul de la plus-value : La plus-value soumise à la retenue à la source est égale à la différence entre le prix de cession des titres et leur prix d'acquisition. Pour la détermination du prix de cession et du prix d'acquisition, sont déduits tous les frais engagés, à l'occasion de l'opération de cession ou d'acquisition y compris le cas échéant la prime d'émission, et ce, sur la base des pièces justificatives.

§ 19. Opérations de vente à travers l'internet et à travers les moyens de diffusion audiovisuelle

Sont soumis à une retenue à la source de 3% les montants y compris la taxe sur la valeur ajoutée, payés par les prestataires de services de livraison aux personnes qui vendent leurs marchandises et produits à travers l'internet et à travers les moyens de diffusion audiovisuelle et recouvrés auprès des clients, et ce, en cas de non-présentation des bénéficiaires de ces montants de la carte d'identification fiscale.

Dans la mesure où le vendeur présente sa carte d'identification fiscale, les prestataires de services de livraison demeurent tenues d'appliquer la retenue à la source de 0,5% ou 1% ou 1,5% selon le cas pour les montants payés supérieurs ou égaux à 1 000 dinars TTC (Paiement pour le compte d'autrui). (Note commune 6/2025)

§ 20. Rémunérations revenant aux salariés et aux pensionnés

L'impôt sur le revenu dû à raison des traitements, salaires, pensions et rentes viagères y compris la valeur des avantages en nature, donne lieu à une retenue à la source obligatoire à opérer par l'employeur ou le débiteur des rentes ou des pensions établies ou domiciliés en Tunisie selon le barème annuel d'impôt :

Tranches	Taux	Taux effectif à la limite supérieure
0,000 à 5.000 Dinars	0 %	0 %
5.000,001 à 10.000 Dinars	15%	7,50%
10.000,001 à 20.000 Dinars	25%	16,25%
20.000,001 à 30.000 Dinars	30%	20,83%
30.000,001 à 40.000 Dinars	33%	23,88%
40.000,001 à 50.000 Dinars	36%	26,30%
50.000,001 à 70.000 Dinars	38%	29,64%
Au-delà de 70.000 Dinars	40%	-

Les personnes qui perçoivent des particuliers, des sociétés ou des associations, domiciliés ou établis hors de Tunisie, des traitements, salaires, sont tenues d'opérer elles-mêmes la retenue d'impôt calculée dans les mêmes conditions.

La retenue effectuée par tout employeur ou débiteur des rentes ou des pensions dont le service de la paie est informatisé, est égale pour chaque paie, à l'impôt annuel calculé selon le barème d'impôt à une personne qui n'a de revenu que son salaire ou sa pension divisé par le nombre de paies.

La retenue effectuée sur chaque paie supplémentaire ou indemnité occasionnelle est égale à la différence entre l'impôt annuel déterminé dans les conditions ci-dessus sur la base du traitement annuel majoré de cette paie ou indemnité et l'impôt annuel déterminé sans tenir compte de cette paie ou indemnité.

Toute rétribution provisoire ou accidentelle servie en sus du traitement et des indemnités régulières par le même employeur, dont le service de la paie n'est pas informatisé, est soumise à une retenue, de son montant net aux taux de 20%. La rétribution provisoire ou accidentelle n'est pas soumise à la retenue à la source lorsque le salaire annuel global net ne dépasse pas 5 000 dinars.

Les retraités bénéficient des déductions et des avantages pour la détermination de leur revenu soumis à l'impôt sur le revenu conformément à la législation fiscale en vigueur.

Concernant la retenue à la source sur les salaires et primes servis au cours d'une année et relatifs à des années antérieures : Les montants servis aux salariés au cours d'une année à titre de régularisation de la situation des années antérieures doivent faire partie de l'assiette de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu de l'année du paiement.

Dans ce cas, la retenue à la source mensuelle pour les paies informatisées est égale à l'impôt annuel calculé selon le barème de l'impôt sur le revenu sur la base du salaire de l'année concernée majoré des salaires et indemnités des années antérieures objet de la régularisation nets des cotisations sociales obligatoires, des frais professionnels et des déductions communes payé à l'intéressé au cours de la même année, divisé par le nombre de paies de l'année concernée. (Note commune n° 12/2015)

Rémunérations revenant aux joueurs professionnels dans le cadre des contrats avec des clubs sportifs de football : L'administration fiscale a considéré que la relation contractuelle entre les clubs sportifs et les joueurs professionnels revêt le caractère d'une relation d'emploi salarié conformément aux dispositions de l'article 6 du code du travail, du fait que le joueur professionnel fournit ses services au club sportif sous sa direction et sa surveillance en contrepartie d'un salaire mensuel et des congés. Par conséquent, les salaires, les allocations et tous les autres avantages, y compris les avantages en nature évalués sur la base de leur juste valeur, sont soumis à l'IR dans la catégorie des traitements et salaires et à la retenue à la source exigible à ce titre. (Courrier DGELF n° 846 du 6 juillet 2023)

§ 21. Rémunérations revenant aux salariés non-résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois

Les traitements, salaires, rémunérations, indemnités et avantages ainsi que les rémunérations occasionnelles servis aux salariés non-résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois, sont soumis à une retenue à la source libératoire au taux de 20% de leur montant brut majoré des avantages en nature selon leur valeur réelle.

§ 22. Rémunérations revenant aux salariés de nationalité étrangère travaillant auprès des entreprises totalement exportatrices, des organismes financiers non-résidents ou auprès des entreprises pétrolières

Entreprises totalement exportatrices : Les cadres de nationalité étrangère recrutés par les entreprises totalement exportatrices, conformément aux dispositions de la loi de l'investissement, ainsi que les investisseurs ou leurs mandataires étrangers chargés de la gestion desdites entreprises peuvent bénéficier du paiement d'un impôt forfaitaire sur le revenu au taux de 20% du salaire brut.

Toutefois, en cas de paiement de l'impôt sur le revenu conformément au barème annuel d'impôt, le personnel étranger 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. (Courrier DGCF n° 670 du 1er décembre 2001)

Les agents de direction ayant double nationalité dont l'une est la nationalité tunisienne, recrutés par les entreprises totalement exportatrices ne sont pas éligibles au bénéfice du paiement de l'impôt forfaitaire sur le revenu fixé à 20% de la rémunération brute et demeurent, de ce fait, soumis à l'impôt sur le revenu selon le barème d'impôt. (Courrier DGELF n° 2508 du 26 août 2016)

Organismes financiers non-résidents : Le personnel de nationalité étrangère ayant la qualité de non-résidents à la date de leur recrutement par les organismes financiers non-résidents est soumis à une contribution fiscale forfaitaire fixée à 20% de la rémunération totale brute.

Entreprises pétrolières : Le personnel de nationalité étrangère, ayant la qualité de non-résident avant son recrutement ou son détachement en Tunisie et affecté aux activités de prospection, de recherche et d'exploitation, peut bénéficier du paiement d'une contribution fiscale forfaitaire fixée à 20% du montant brut. Le bénéfice de ces dispositions est subordonné à la présentation d'une attestation délivrée par le ministre chargé des hydrocarbures.

Sous section 3. Doctrine administrative relative aux retenues à la source

§ 1. Obligation des missions diplomatiques accréditées en Tunisie d'effectuer les retenues à la source

Les embrassades en Tunisie sont soumises à l'obligation de dépôt de déclarations relatives aux retenues à la source prévues par les articles 52 et 53 du code de l'IRPP et de l'IS, qu'elles doivent effectuer au titre des montants payés aux tiers.

Il va sans dire que le champ d'application de la retenue à la source couvre les traitements et salaires payés aux employés soumis à l'IR selon la législation en vigueur, ainsi que les autres montants tels les honoraires, les commissions, les courtages et les loyers. (Courrier DGI n° 241 du 16 juin 2023)

§ 2. Régime fiscal applicable à une association exerçant une activité économique à finalité sociale

Au cas où l'association exerce son activité conformément à la législation s'y rapportant, les montants lui revenant ne sont pas soumis à la retenue à la source, à l'exception des revenus de capitaux mobiliers tels les intérêts des comptes courants et les intérêts de placement qui demeurent soumis à une retenue à la source définitive et non restituable au taux de 20% de leur montant brut.

Cette dispense de la retenue à la source est subordonnée à la présentation d'une attestation de non-soumission à la retenue, délivrée par le bureau de contrôle des impôts compétent. (Courrier DGELF n° 75 du 23 janvier 2024)

§ 3. Dispense de la retenue à la source des montants payés au profit d'un établissement public se trouvant hors champ d'application de l'impôt sur les sociétés

Les montants payés, à un établissement public à caractère administratif se trouvant hors champ d'application de l'impôt sur les sociétés, au titre des produits de locations ne sont pas soumis à la retenue à la source. (Courrier DGELF n° 711 du 25 mai 2023)

Le bénéfice de l'exonération de la retenue à la source n'est subordonné à la présentation d'aucune attestation à cet effet. (Courrier DGI n° 35 du 7 avril 2023)

§ 4. Attestation de non de retenue à la source pour les entreprises exonérées d'impôt

Les startups bénéficient, pendant la durée de validité du label startup qui ne peut excéder 8 ans à compter de la date de constitution, de l'exonération de l'impôt sur les sociétés. Sur cette base, les entreprises qui présentent le label startup ont le droit d'obtenir une attestation de non de retenue à la source. (Courrier DGI n° 4945 du 21 juin 2019)

Pour les entreprises exonérées d'impôt ou bénéficiaire de la déduction totale des bénéfices ou revenus provenant de l'activité, la dispense de retenue à la source est subordonnée à la présentation par le bénéficiaire desdits montants d'une attestation justifiant la non exigibilité de ladite retenue, délivrée par les services des impôts compétents. A défaut, la retenue à la source doit être opérée au taux approprié. (Courrier DGELF n° 4039 du 5 Décembre 2019)

§ 5. Attestation d'exonération pour les produits et les services soumis au régime de l'homologation administrative des prix et dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6%

L'octroi d'une attestation d'exonération de la retenue à la source au titre des produits et des 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 est subordonné à la communication à l'administration fiscale de la liste des ventes de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6%. (Courrier DGI 98 du 29 mai 2024)

§ 6. Attestations d'exonération de la retenue à la source aux auto-entrepreneurs

Les auto-entrepreneurs exerçant dans le cadre du décret-loi n° 2020-33 du 10 juin 2020 peuvent obtenir des attestations d'exonération de la retenue à la source. (Courrier DGI n° 140 du 4 juin 2025)

A ce titre, l'administration fiscale a précisé que l'attestation d'exonération de la retenue à la source délivrée au profit de l'auto-entrepreneur ne couvre que la période concernée par l'exonération. Il n'est pas possible de l'exonérer de la retenue à la source au titre des montants qui lui reviennent pendant la période restante de son adhésion au régime de l'auto-entrepreneur. Il est à noter que la retenue à la source effectuée constitue une avance déductible de part de la contribution unique dû au titre de l'impôt sur le revenu. En cas de d'excédent, celui-ci peut être déduit des ultérieurement de la part de la contribution unique dû au titre de l'impôt sur le revenu concerné ou faire l'objet d'une demande de restitution. (Courrier DGELF n° 924 du 14 juillet 2026)

§ 7. Une entreprise bénéficiant de la déduction d'une partie des bénéfices d'exploitation provenant d'un réinvestissement physique n'a pas droit à l'obtention d'une attestation de non retenue à la source

Les entreprises bénéficiaires de la déduction d'une partie de leurs bénéfices provenant de l'exploitation et relatifs à des opérations de réinvestissement physique au sein même de l'entreprise, ne peuvent pas obtenir une attestation de non retenue à la source. Par conséquent, elles demeurent soumises à la retenue à la source, y compris sur les montants dont les bénéfices en provenant sont totalement déductibles. (Courrier DGELF n° 2439 du 8 juillet 2019)

§ 8. Modalité d'application du taux réduit de la retenue à la source de 0,5% au lieu de 1%

L'application de la retenue à la source au taux de 0,5% au lieu de 1%, pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 10% ou pour les entreprises individuelles bénéficiaires de la déduction des deux tiers des revenus, est subordonnée à l'obtention d'une attestation délivrée par le bureau de contrôle des impôts compétent. (Courrier DGI n° 146 du 12 juin 2023)

Toutefois, l'administration fiscale a considéré qu'une société implantée dans une zone de développement régional et soumise à l'IS au taux de 10%, est non éligible à l'obtention d'une attestation de retenue à la source au taux de 0,5%, et ce, du fait qu'elle exerce en sus de l'activité d'huilerie et de conditionnement des huiles une autre activité de vente en gros de fruits et légumes, ce qui rend difficile de déterminer précisément les bénéfices donnant droit aux avantages du développement régional et ceux qui en sont exclus. (Courrier DGI n° 17 bis du 13 juin 2023)

§ 9. Modalité d'application du taux réduit de la retenue à la source de 1%

La retenue à la source opérée au taux de 1% sur les montants revenant aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 20% n'est pas subordonnée à l'obtention d'une attestation à cet effet. (Courrier DGI n° 293 du 16 août 2022)

§ 10. Modalité d'application de la retenue à la source de 1% au titre des montants égaux ou supérieurs à 1000 dinars y compris la TVA

La retenue à la source de 1% s'effectue sur :

- Tout montant payé dans le cadre d'une facture comportant un montant égal ou supérieur à 1 000 dinars, même si le montant payé est inférieur à 1 000 dinars,
- Tout montant payé égal ou supérieur à 1 000 dinars, même si le montant porté sur la facture est inférieur à 1 000 dinars, c'est le cas du paiement des montants qui dépassent 1 000 dinars relatifs à plus d'une facture comportant chacune des montants inférieurs aux montants susvisés. (Note commune n° 4/2011)

§ 11. Retenue à la source au titre des sommes versées au profit des agences de publicité

Les sommes servies aux agences de publicité en contrepartie de la mise à disposition des entreprises d'espace pour la publicité et la promotion de leurs produits sont soumises à la retenue à la source au taux de 10% au titre des loyers.

En revanche, les sommes servies auxdites agences de publicité (société) en contrepartie d'opérations de publicité sont passibles de la retenue à la source au taux de 1%.

Il est à préciser, par ailleurs, que les agences de publicité sont tenues d'effectuer la retenue à la source au taux de 10% sur les sommes qu'elles versent en contrepartie de la location des espaces réservés à la publicité. (Courrier DGELF n° 577 du 26 mars 2015)

§ 12. Montants payés par une société au profit de distributeurs dans le cadre de contrats d'exploitation de son nom commercial

Les montants payés par une société aux distributeurs dans le cadre de contrats d'exploitation du nom commercial de la société sont soumis à une retenue à la source au taux de 1%. (Courrier DGELF n° 121 du 23 janvier 2015)

§ 13. Approvisionnement auprès d'agriculteurs et de non agriculteurs

Les sommes payées en contrepartie des acquisitions auprès de personnes physiques réalisant des revenus d'exploitations agricoles et de pêche ne sont pas soumises à la retenue à la source, à condition de justifier leur dite qualité.

Sont soumises à la retenue à la source au taux de 1,5% les sommes payées aux intermédiaires de collecte de dattes, indépendamment du respect par ces derniers de l'obligation de dépôt de la déclaration d'existence. (Courrier DGELF n° 680 du 10 mars 2017)

Les montants égaux ou supérieurs à 1.000 D TTC payés pour l'approvisionnement en bétail auprès des fournisseurs dans les marchés hebdomadaires n'ayant pas la qualité d'agriculteurs sont soumis à la retenue à la source au taux de 1,5%. (Courrier DGELF n° 650 du 9 mars 2017)

§ 14. Retenue à la source au titre de la location d'un silo pour le stockage des céréales avec des services rattachés

Les sommes versées en contrepartie de la location d'un silo de stockage des céréales sont soumises à la retenue à la source au taux de 10% ; alors que les montants supérieurs ou égaux à 1.000 dinars versés en contrepartie de divers autres services rattachés à la location (entretien, réception, traitement et chargement des céréales...) demeurent soumis à la retenue à la source au taux de 1%.

En cas de facturation globale sans distinction, la retenue sera de 10% sur le montant total. (Courrier DGELF n° 1152 du 27 septembre 2011)

§ 15. Services de téléphone et d'internet

Les montants payés en contrepartie des services de téléphone ne sont pas soumis à la retenue à la source. De même, les montants payés en contrepartie des services d'internet ne sont pas soumis à ladite retenue s'ils sont fournis à travers des lignes téléphoniques. A défaut, les montants payés en contrepartie des services d'internet demeurent soumis à la retenue à la source de 1% pour les montants supérieurs ou égaux à 1.000 dinars TTC. (Courrier DGELF n° 562 du 22 juillet 2021)

§ 16. Refacturation de charges communes aux médecins par une clinique en contrepartie de la mise à disposition d'un local équipé

Les sommes versées à ce titre sont soumises à la retenue à la source aux taux de :

- 10% au titre des loyers en ce qui concerne les sommes versées en contrepartie de la mise de locaux équipés à la disposition des médecins.
- 1,5% au titre des autres services lorsque le montant atteint ou dépasse 1.000 dinars TTC.

Etant précisé qu'en cas de facturation globale sans distinction entre les différents services, la retenue à la source sera due au taux de 10% applicable au montant global facturé. (Courrier DGELF n° 355 du 4 mars 2013)

§ 17. Exclusion de l'acquisition de véhicules auprès des particuliers de la retenue à la source

Les montants versés en contrepartie de l'acquisition de voitures d'occasion auprès des particuliers ne sont pas passibles de la retenue à la source au taux de 1,5%. (Courrier DGELF n° 1859 du 24 juin 2016)

§ 18. Retenue à la source au titre des montants payés aux agences de publicité en contrepartie de services d'annonces publicitaires et autres services s'y rattachant

Les loyers payés au profit d'une agence de publicité en contrepartie de la mise à disposition d'espaces pour l'affichage publicitaire sont soumis à la retenue à la source au taux de 10% au titre des loyers.

Toutefois, au cas où l'agence de publicité procède à la location d'espaces et endroits dédiés à la publicité auprès des tiers et que les prestations rendues par l'agence de publicité au profit de ses clients se limitent à la réalisation d'opérations de publicité sans la location d'aucun espace à leurs clients, les montants revenant à l'agence de publicité à ce titre sont soumis à la retenue à la source au taux de 1%. (Courrier DGELF n° 741 du 16 septembre 2021)

§ 19. Location d'une salle dans un hôtel avec consommation de boissons et de délices

Les montants payés en contrepartie de la location d'une salle de formation et d'exposition au sein d'un hôtel sont soumis à la retenue à la source au taux de 10%.

Les montants égaux ou supérieurs à 1.000 Dinars TTC représentant la contrepartie de la consommation de gâteaux et de boissons sont soumis à la retenue à la source au taux de 1%. (Courrier DGELF n° 18 du 3 janvier 2017)

Régime des sommes prélevées par un gérant d'une SUARL en cours d'année : Les sommes avancées à un gérant d'une SUARL trimestriellement sur les bénéfices dont la distribution sera décidée par l'assemblée générale ordinaire qui statuera sur les comptes annuels ne relèvent pas des revenus des valeurs mobilières et demeurent soumises à la retenue à la source dans la catégorie des traitements et salaires. (Courrier DGELF n° 2213 du 24 décembre 2014)

§ 20. Calcul de la retenue à la source due par les salariés travaillant pendant des séances variables ou non entières ou travaillant moins d'une année

La retenue à la source payée par tout employeur dont le service de la paie est informatisé, est égale pour chaque paie, à l'impôt annuel calculé selon le barème prévu par le code de l'IRPP et de l'IS, divisé par le nombre de paies.

Salariés travaillant pour une année à temps partiel ou à temps variable : Il convient en premier lieu de calculer le salaire annuel que le salarié aurait réalisé s'il travaillait une année entière à plein temps. Dans ce cas, la retenue mensuelle est égale à la retenue à la source annuelle calculée sur la base du revenu global annuel net divisée par le nombre de paies dans l'année. Il convient ensuite de calculer la retenue à la source sur le salaire payé effectivement et ce, par le calcul de la retenue à la source correspondant à chaque heure de travail et de la multiplier par le nombre d'heures travaillées effectivement dans le mois comme suit :

$$\frac{\text{Impôt annuel / 12}}{\text{Nombre d'heures de travail en régime à plein temps}} \times \text{Nombre d'heures effectives de travail durant le mois}$$

Pour les salaires variables, une régularisation de la retenue à la source doit être effectuée compte tenu de la variation des salaires. Ainsi, l'IR est déterminé par application du barème de l'impôt au revenu global déterminé sur la base des salaires payés, auxquels on ajoute le nouveau salaire objet de variation multiplié par le nombre des mois restants dans l'année. La retenue à la source sur ledit salaire est déterminée en déduisant les retenues effectuées au titre des salaires payés avant le salaire objet de

variation du montant de l'impôt sur le revenu ainsi déterminé ; La différence obtenue est alors divisée par le nombre de paies restantes au titre de la même année.

Salariés travaillant pour une période inférieure à l'année : Il convient de calculer la retenue à la source annuelle sur la base du salaire rapporté à l'année que le salarié aurait obtenu s'il a travaillé pendant une année entière, indépendamment des causes à l'origine de travail pour une période inférieure à l'année. Ainsi, la retenue mensuelle est obtenue en divisant l'impôt annuel calculé sur la base du revenu global annuel net imposable par le nombre de paies dans l'année.

Dans tous les cas, et en cas de trop perçu provenant de la retenue à la source, les salariés concernés peuvent déposer une demande de restitution dudit trop perçu conformément à la législation en vigueur.

L'employeur ne peut procéder à aucune régularisation à ce titre. (Courrier DGELF n° 628 du 9 mars 2017)

§ 21. Rémunérations occasionnelles revenant à un architecte en contrepartie de services d'enseignement dans les universités privées

En matière d'impôts directs : Les rémunérations revenant à un architecte en contrepartie de l'enseignement dans les universités privées, sont réputées des rémunérations occasionnelles payées en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de l'activité principale et sont par conséquent soumises à la retenue à la source au taux de 15% du montant brut.

Pour la détermination de l'impôt sur le revenu, les rémunérations occasionnelles ou ponctuelles perçues en contrepartie de l'enseignement dans les universités privées sont prises en compte parmi les revenus provenant de l'activité principale et sont, par conséquent, soumises aux mêmes règles de détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu.

Les revenus provenant de l'activité d'architecture étant classés dans la catégorie bénéfices des professions non commerciales, les rémunérations occasionnelles revenant à l'architecte du cas particulier en contrepartie de l'enseignement dans les universités privées sont prises en compte également dans la catégorie des BNC.

La retenue à la source opérée au taux de 15% au titre des rémunérations occasionnelles constitue une avance imputable sur l'impôt exigible au titre du revenu global annuel.

En matière de TVA : Les services d'enseignement d'architecture dans les universités privées sont soumis à la TVA au taux de 19%. (Courrier DGELF n° 545 du 17 mai 2022)

§ 22. Indemnités allouées aux salariés suite à une rupture à l'amiable du contrat de travail

Les indemnités allouées aux salariés en raison de la rupture à l'amiable du contrat de travail dans le cadre d'un accord d'arrangement conclu avec leur employeur, demeurent soumises à l'impôt sur le revenu sur la base de leur montant global ainsi qu'à la retenue à la source exigible à ce titre, et ce, nonobstant l'approbation du montant des indemnités par l'inspection de travail. (Courrier DGELF n° 532 du 12 mai 2022)

§ 23. Retenue à la source au titre d'une rémunération exceptionnelle servie après départ de salariés à la retraite

La retenue à la source au titre d'une rémunération exceptionnelle est égale à la différence entre l'impôt annuel calculé selon le barème de l'impôt sur la base du salaire de l'année concernée majoré de ladite rémunération, et l'impôt annuel calculé sans prendre en considération ladite rémunération exceptionnelle.

Par ailleurs, la retenue à la source au titre d'une rémunération exceptionnelle servie au profit de salariés partis à la retraite au cours de l'année précédente, et qui ne bénéficient plus de salaires au titre de l'année de paiement de ladite rémunération exceptionnelle, est calculée sur la base du barème d'impôt.

Etant précisé qu'au cas où ladite rémunération exceptionnelle ne dépasse pas le seuil de 5.000 dinars, aucune retenue à la source n'est à opérer. (Courrier DGELF n° 242 du 22 janvier 2019)

§ 24. Rémunérations occasionnelles revenant à un avocat en contrepartie de l'animation d'émissions à la radio

Les montants payés au profit d'un avocat en contrepartie de l'animation d'émissions à la radio, constituent des rémunérations occasionnelles accordées en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel exercé en dehors de l'activité principale, soumis à la retenue à la source au taux de 15% du montant brut.

Pour la détermination de l'IR, les rémunérations occasionnelles ou ponctuelles perçues en contrepartie de l'animation d'émissions à la radio sont prises en compte parmi les revenus provenant de l'activité principale et sont, par conséquent, soumises aux mêmes règles de détermination de l'assiette de l'IR.

La retenue à la source opérée au taux de 15% au titre des rémunérations occasionnelles constitue une avance déductible de l'impôt exigible au titre du revenu global annuel. (Courrier DGELF n° 599 du 2 mai 2023)

§ 25. Rémunérations perçues par les livreurs de repas et de nourriture non patentés travaillant pour leur propre compte

Les rémunérations perçues par les livreurs de repas et de nourriture n'ayant ni un identifiant fiscal ni la qualité de salariés chez d'autres employeurs, sont assimilées à des salaires servis en contrepartie d'une activité principale et sont, par conséquent, soumises à l'impôt sur le revenu et à la retenue à la source à ce titre sur la base du barème de l'impôt, comme en matière des traitements et salaires.

Pour les livreurs travaillant pour une période inférieure à l'année, il convient de déterminer la retenue à la source annuelle sur la base du salaire annuel que le salarié aurait obtenu s'il avait travaillé pendant une année entière. Ainsi, la retenue mensuelle est obtenue en divisant l'impôt annuel calculé sur la base du revenu global annuel net imposable par le nombre de paies dans l'année.

L'impôt sur le revenu au titre des traitements et salaires est calculé sur la base des traitements et salaires effectivement perçus au cours de l'année concernée par la déclaration. (Courrier DGELF n° 500 du 10 avril 2023)

§ 26. Lieu d'imposition des salaires servis par une société tunisienne à un salarié résident en France en contrepartie d'une mission réalisée à distance sans se rendre en Tunisie

En application de la convention de non double imposition tuniso-française conclue le 28 mai 1973, les salaires perçus par des résidents en France ne peuvent être imposés en Tunisie que si le travail est exercé en Tunisie et à condition de remplir l'une des conditions suivantes :

- Le salarié séjourne en Tunisie pendant une période égale ou supérieure à 183 jours,
- Les salaires sont payés par un employeur ou au nom d'un employeur résident en Tunisie,
- La charge des salaires est supportée par un établissement stable que possède l'employeur résident en Tunisie.

Sur cette base, au cas où il s'avère que le salarié du cas particulier réside fiscalement en France au sens de la convention de non double imposition tuniso-française, et qu'il exercera son activité à distance sans se rendre en Tunisie, les salaires qui lui sont versés à ce titre ne sont soumis ni à l'impôt sur le revenu en Tunisie ni à la retenue à la source à ce titre, de sorte que les salaires qu'il perçoit soient soumis à l'impôt en France conformément à sa législation fiscale en vigueur même s'ils sont payés par la société tunisienne. (Courrier DGELF n° 270 du 22 février 2023)

§ 27. Retenue à la source au titre des salaires et traitements servis aux ouvriers des chantiers travaillant moins d'une année ou pendant quelques jours durant l'année

Les salaires occasionnels payés aux ouvriers des chantiers sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires et sont soumis à la retenue à la source selon le barème d'impôt.

Toutefois, les salaires concernés ne sont soumis ni à l'impôt sur le revenu ni à la retenue à la source lorsque le revenu annuel net de dépasse pas 5 000 dinars après déduction des frais professionnels et des abattements au titre de la situation et charges de famille.

Lorsque les ouvriers de chantiers travaillent pour une période inférieure à l'année, la retenue à la source mensuelle au titre de l'IR est égale à l'IR déterminé sur la base du salaire global annuel net (salaire rapporté à l'année comme si l'ouvrier a travaillé pour une année entière), divisé par 12 mois.

Pour le cas particulier d'ouvriers travaillant pour quelques jours seulement, il convient de déterminer en premier temps le salaire mensuel comme si l'ouvrier a travaillé un mois entier, puis en deuxième temps, déterminer le salaire annuel que l'ouvrier aurait dû percevoir s'il avait travaillé une année entière, et dans ce cas, la retenue à la source concernant les jours de travail effectif est égale au montant de la retenue mensuelle divisé par 30 puis multiplié par le nombre de jours de travail effectif. (Courrier DGI n° 79 du 7 octobre 2022)

§ 28. Régime fiscal applicable aux travailleurs non salariés

En cas d'exercice d'une activité indépendante : Les montants payés au profit de travailleurs indépendants dans le cadre de contrats d'ijara (louage) de service ou bien de contrats d'ijara (louage) de production sont assimilés à des montants payés dans le cadre d'une opération de sous-traitance et sont, par conséquent, soumis à l'IR dans la catégorie des BIC, lesdits montants sont en outre soumis à la retenue à la source au taux de 1,5% lorsqu'ils sont égaux ou supérieurs à 1.000 dinars TTC.

Dans ce cas, les travailleurs concernés sont tenus de déposer une déclaration d'existence au titre de leur activité et d'émettre des factures dans le respect des dispositions de l'article 18 du code de la TVA pour toute opération dont le montant dépasse 500 dinars.

En cas d'existence de lien de dépendance entre l'employeur et les travailleurs concernés : Dans ce cas, les montants payés auxdits travailleurs en contrepartie de leur activité sont soumis à l'IR dans la catégorie des traitements et salaires et, par conséquent, à la retenue à la source à ce titre conformément aux dispositions du code de l'IRPP et de l'IS.

En revanche, lorsque le revenu annuel net du travailleur concerné ne dépasse pas 5.000 dinars, le salaire ne sera soumis ni à l'IR ni à la retenue à la source à ce titre.

Cas où les travailleurs exercent des activités en sus de leur activité principale : Les rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale, sont soumises à une retenue à la source au taux de 15% de leur montant total.

Par conséquent, au cas où les travailleurs du cas d'espèce (chauffeur de taxi, apprenti coiffeur, artisan titulaire d'une carte professionnelle, tayab, khammas...) exercent une autre activité en sus de leur activité principale, les montants qui lui sont payés à ce titre sont soumis à une retenue à la source au taux de 15% sur la base du montant brut. (Courrier DGELF n° 1870 du 31 mai 2017)

§ 29. Loyer versé par une société en cours de constitution

Le loyer versé au nom d'une société en cours de constitution demeure soumis à la retenue à la source sur les loyers au taux de 10%. (Courrier DGELF n° 1175 du 4 octobre 2011)

§ 30. Retenue à la source sur salaires avec prise en compte de déductions au titre de contrats d'assurance-vie ou de capitalisation conclus en cours d'année

Pour le cas d'un salarié ayant conclu un contrat d'assurance-vie et de capitalisation en juillet N, peut déduire les primes payées, dans la limite de 100.000 dinars par an et sous réserve du minimum d'impôt de 45% susvisé, et ce, au moment de la détermination de l'assiette de retenue à la source exigible au titre de ses salaires perçus à compter de l'année N.

La retenue à la source au titre des cinq mois restants de l'année N est égale à l'impôt annuel calculé selon le barème de l'IR sur la base du salaire annuel perçu au cours de l'année N après déduction des cotisations sociales obligatoires, des frais professionnels dans la limite du plafond annuel fixé à 2 000

dinars, des déductions communes et des primes payées dans le cadre du contrat d'assurance-vie d'une part, duquel sont déduites les retenues à la source opérées sur les salaires perçus au titre des mois précédents d'autre part, et la différence est divisée par le nombre des paies restantes de l'année.

Toutefois, le minimum d'impôt demeure exigible au cas où l'impôt annuel déterminé de la manière exposée ci-dessus se trouve inférieur au minimum d'impôt calculé sur la base de 45% de l'impôt exigible sur le revenu global sans déduction des primes d'assurance-vie, auquel cas, la retenue à la source exigible à compter du mois d'août N, est égale au minimum d'impôt, déduction faite des retenues à la source des mois précédents, et la différence est divisée par le nombre de paies restantes dans l'année.

Etant précisé qu'en cas de défaut de déduction des primes d'assurance-vie au niveau de la détermination de l'assiette soumise à la retenue à la source, l'employeur n'est autorisé ni à régulariser la situation vis-à-vis de la retenue opérée sur les salaires, ni à restituer les montants retenus sans prendre en compte la déduction des primes d'assurance-vie. Toutefois, le salarié concerné peut bénéficier desdites déductions lors du dépôt de sa déclaration annuelle d'impôt sur le revenu.

En cas de trop perçu provenant de la retenue à la source, il est déductible de l'impôt exigible au titre des années ultérieures, comme il peut faire l'objet d'une demande de restitution conformément aux délais et procédures prévus par la législation en vigueur. (Courrier DGELF n° 466 du 27 avril 2022)

§ 31. Régime fiscal des revenus des actions détenues dans le capital d'une société sise au Luxembourg données gratuitement aux salariés

En ce qui concerne l'attribution d'actions gratuites aux salariés : Le coût supporté par la société pour l'acquisition des actions attribuées gratuitement à leurs salariés, est considéré un complément de salaire qui doit être pris en considération dans l'assiette servant de base pour la détermination de l'impôt sur le revenu et de la retenue à la source dus par les salariés au titre de l'année d'attribution des actions gratuites.

En ce qui concerne les revenus des actions : Les revenus de source étrangère réalisés par les personnes physiques résidentes en Tunisie ne sont pas imposables en Tunisie s'ils ont fait l'objet d'imposition dans le pays de la source, et ce, à condition que cette imposition soit conforme aux dispositions des conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et le pays de la source, le cas échéant.

a) En ce qui concerne les dividendes : Conformément à la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et le Luxembourg, les dividendes distribués aux salariés résidents en Tunisie par la société luxembourgeoise sont soumis à l'impôt au Luxembourg, et ce, à un taux n'excédant pas 10% de leur montant brut.

Ainsi, lesdits dividendes revenant aux salariés résidents en Tunisie ne sont pas imposables en Tunisie si l'imposition desdits dividendes au Luxembourg a eu lieu conformément à la convention de non double imposition tel que sus précisé.

La non-imposition en Tunisie est subordonnée, dans ce cas, à la justification par lesdits salariés du paiement au Luxembourg de l'impôt dû au titre desdits dividendes.

Il est à noter que les revenus non imposables en Tunisie restent soumis à l'obligation de déclaration lors du dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu dans la case des revenus non imposables.

b) En ce qui concerne la plus-value : Conformément à la convention susvisée, les plus-values réalisées par les salariés résidents en Tunisie et provenant de l'aliénation des actions détenues dans le capital de la société résidente au Luxembourg ne sont imposables qu'en Tunisie.

Dans ce cas, et en cas de cession des actions en question, les salariés doivent déclarer et payer l'impôt au titre des plus-values réalisées conformément à la législation fiscale en vigueur en Tunisie. (Courrier DGELF n° 1223 du 23 juillet 2020)

§ 32. Retenue à la source applicable aux acquisitions de déchets métalliques auprès de personnes physiques non patentées ou soumises au forfait d'impôt

En cas d'approvisionnement en déchets métalliques auprès de personnes physiques non patentées et non tenues par l'obligation de facturation ou auprès de personnes physiques soumises à l'IR selon le régime forfaitaire d'imposition pour les opérations dont la valeur ne dépasse pas 500 dinars par opération, la société est autorisée, pour la détermination de son résultat imposable, à déduire la valeur de ses acquisitions sur la base de reçus ayant force probante rédigés et signés par les personnes susvisées et comportant obligatoirement les mentions suivantes :

- La date de l'opération ;
- L'identité du fournisseur, son adresse et le numéro de sa CIN ;
- La nature des marchandises, leur quantité et le prix.

Les montants payés par la société au titre de ses acquisitions de déchets métalliques auprès de personnes physiques non patentées, sont soumis à une retenue à la source au taux de 1,5% pour les montants égaux ou supérieurs à 1 000 dinars y compris la taxe sur la valeur ajoutée, et ce, nonobstant le fait que le bénéficiaire est soumis ou non à l'obligation de facturation. (Courrier DGELF n° 263 du 22 février 2023)

§ 33. Retenue à la source applicable aux montants payés en contrepartie de la mise en place d'équipements et de logiciels informatiques, de formation, de développement et d'assistance technique en informatique

Les montants payés au profit d'une entreprise de services d'ingénierie, par ses clients soumis à l'obligation de retenir la source, sont soumis à la retenue à la source aux taux de :

- 10% au titre de vente de licences de logiciels informatiques,
- 3% au titre des honoraires de services de formation, de développement et l'assistance technique dans le domaine d'informatique.
- 1% pour les montants égaux ou supérieurs à 1000 D y compris la TVA payés en contrepartie de services d'installation et de maintenance des logiciels informatiques.

Il reste entendu qu'en cas de non facturation des montants susmentionnés soumis à la retenue à la source aux taux correspondants séparément, une retenue à la source au taux de 10% est applicable sur le montant total facturé par ladite entreprise à ses clients. (Courrier DGELF n° 679 du 24 avril 2020)

Les montants payés par les clients résidents en Tunisie d'une société d'achat et vente de logiciels informatiques dans le domaine de la sécurité des données, de la protection contre les virus, la sécurité du courrier électronique et la protection des données et des systèmes, en contrepartie de l'acquisition de logiciels informatiques dont les droits d'auteur s'y rapportant restent la propriété d'autres fournisseurs, sont soumis à la retenue à la source au taux de 10% dès lors que ces montants sont payés en contrepartie du droit d'usage de logiciels informatiques. (Courrier DGELF n° 1043 du 27 septembre 2022)

§ 34. Retenue à la source applicable aux commissions et aux ventes de tickets restaurant, habillement et cadeaux par une société spécialisée en chèques services

Les montants perçus par une société spécialisée dans les chèques repas et les chèques cadeaux au titre de ses ventes de tickets restaurant, cadeaux et habillement ne sont pas soumis à la retenue à la source au taux de 1% dès lors que les montants payés à ce titre représentent la valeur des tickets. Il reste entendu que les commissions revenant à la société concernée demeurent soumises à la retenue à la source au taux de 10% de leur montant brut. (Courrier DGI n° 238 du 16 juin 2023)

§ 35. Retenue à la source applicable aux agences de voyages

Au cas où il s'avère qu'une agence de voyages n'achète pas les tickets de voyages en son nom et pour son propre compte, les montants lui revenant au titre de ventes de tickets de voyages ne sont pas soumis à la retenue à la source dès lors qu'il s'agit de ventes pour le compte d'autrui.

Toutefois, les commissions qui lui sont payées dans ce cas sont soumises à la retenue à la source au taux de 10% de leur montant brut.

Dans le cas contraire, c'est-à-dire au cas où il s'avère que l'agence achète les tickets de voyages en son nom et pour son propre compte et procède ensuite à leur revente aux clients, les montants supérieurs ou égaux à 1 000 dinars TTC facturés au titre des opérations de vente de tickets de voyages sont soumis à la retenue à la source au taux de 1%.

Par conséquent, l'agence de voyages réalisant des opérations soumises à la retenue à la source et d'autres opérations non soumises à la retenue, ne peut pas prétendre à l'obtention d'une attestation d'exonération de la retenue à la source. (Courrier DGI n° 89 du 13 septembre 2023)

Toutefois, les montants supérieurs ou égaux à 1.000 dinars TTC provenant des tickets de voyages réservés à bord de la compagnie aérienne elle-même qui procède à la vente des tickets, demeurent soumis à la retenue à la source au taux de 1%. (Courrier DGI n° 79 du 27 janvier 2020)

§ 36. Régime de la mise à disposition du personnel et de matériel

Les montants payés par une société en contrepartie de la mise à disposition de personnel, de matériel et d'équipements y compris les montants payés en contrepartie de remboursement de frais relatifs aux rémunérations payées au profit dudit personnel ainsi que les droits, taxes et cotisations sociales exigibles, doivent comporter une marge bénéficiaire, la TVA au taux de 19% et supporter la retenue à la source de 1% lorsque les montants payés sont supérieurs ou égaux à 1 000 dinars y compris la TVA. (Courrier DGELF n° 357 du 7 juin 2021)

§ 37. Location d'une terre agricole réservée aux grandes cultures

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. (Courrier DGELF n° 1457 du 26 octobre 2010)

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 10% 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 (Courrier DGI n° 653 du 23 mai 2019).

§ 38. Cession de créances relative à des redevances de loyer

L'opération de cession d'une créance relative à des redevances de loyer est soumise à la retenue à la source au taux de 10% dès lors qu'il s'agit d'un recouvrement desdites redevances de loyer.

En revanche, les montants payés par le débiteur effectif au profit de l'acquéreur de la créance ne sont pas soumis à la retenue à la source. (Courrier DGELF n° 1076 du 4 avril 2016)

§ 39. Les personnes physiques soumises au forfait d'impôt BIC ne sont pas tenues par l'obligation d'opérer la retenue à la source sur les loyers

Les loyers payés par une personne physique réalisant des revenus dans la catégorie des BIC soumise au régime forfaitaire d'imposition, ne sont pas soumis à la retenue à la source. (Courrier DGELF n° 911 du 27 octobre 2021)

§ 40. Non retenue à la source sur les montants payés au titre des frais de syndic

Les frais de syndic payés aux syndicats des propriétaires d'immeubles exerçant leur activité conformément à la législation et à la réglementation en vigueur régissant les syndicats des propriétaires et formés selon le règlement-type de la copropriété ne sont pas soumis à la retenue à la source. (Courrier DGELF n° 662 du 8 septembre 2021)

§ 41. Taux de retenue à la source applicables aux montants revenant à une société spécialisée dans la domiciliation et la création des entreprises

Les montants payés par les clients au profit d'une société spécialisée dans la domiciliation et la création des entreprises, en contrepartie de services de domiciliation, d'exploitation des locaux et des bureaux de la société ainsi que l'utilisation de son matériel informatique et d'autres travaux et services d'administration, sont soumis à la retenue à la source aux taux suivants :

- 10% au titre des montants payés en contrepartie des services de domiciliation ainsi qu'au titre de la mise des locaux à la disposition des clients ;
- 3% au titre des montants revêtant le caractère d'honoraires ;
- 1% au titre des autres services d'administration (mise à disposition de bureaux et du matériel informatique, services de traitement de textes, secrétariat, gestion du courrier et tous autres services ne revêtant pas le caractère d'honoraires), dont le montant est égal ou supérieur à 1 000 dinars TTC.

En cas de facturation globale des divers services sans distinction, la retenue à la source est due au taux de 10% sur la base du montant global facturé. (Courrier DGELF n° 1362 du 19 août 2020)

§ 42. Exonération de la première mutation d'un seul local d'habitation de la retenue à la source de 2,5%

Le bénéfice de l'exonération de la plus-value de cession immobilière d'un seul local à usage d'habitation dans la limite d'une superficie globale ne dépassant pas 1.000 m 2 y compris les dépendances bâties et non bâties, et ce, pour la première opération de cession à condition que le prix de cession déclaré ou celui révisé suite aux opérations de vérifications fiscales soit inférieur à 500 000 dinars, est subordonné à la présentation par le vendeur d'une attestation qui lui est délivrée à cet effet par le bureau de contrôle des impôts compétent.

A défaut de présentation par le vendeur de ladite attestation au moment du paiement du prix de l'immeuble, ladite retenue à la source de 2,5% demeure exigible. (Courrier DGI n° 98 bis de l'année 2023)

§ 43. Dispense de la retenue à la source au titre de l'acquisition par une personne physique d'un immeuble à usage non professionnel, non inscrit au bilan

Les montants payés par une personne physique soumise au régime réel d'imposition en contrepartie de l'acquisition d'un immeuble à usage personnel (non destiné à l'exploitation professionnelle) et non inscrit au bilan, ne sont pas soumis à la retenue à la source au taux de 2,5%. (Courrier DGELF n° 341 du 14 février 2020)

§ 44. Retenue à la source sur le prix de cession d'un immeuble en cas de paiement par tranche

La retenue à la source est due au moment du paiement des montants aux bénéficiaires. Sur cette base, s'agissant d'une opération de vente d'un immeuble, lorsqu'il est prouvé que le paiement porte seulement sur une partie du prix de vente, la retenue à la source est à opérer sur la quote-part du prix effectivement payée, indépendamment du transfert ou non de la propriété de l'immeuble à l'acquéreur. (Courrier DGELF n° 447 du 23 février 2016)

En cas de paiement d'une avance au titre de l'acquisition d'un immeuble lors de la signature d'une promesse de vente, la retenue à la source est due au taux de 2,5% sur la base de ladite avance. La partie restante de la retenue est due sur la base du reliquat du prix de l'immeuble au moment du paiement. (Courrier DGELF n° 1976 du 26 novembre 2014)

§ 45. Exemption des pénalités contractuelles de la retenue à la source

La pénalité technique d'indisponibilité représentant l'indemnisation du défaut de disponibilité d'ouvrage durant la période de garantie (pénalités contractuelles) se trouve en dehors du champ d'application de la retenue à la source. (Courrier DGELF n° 897 du 29 août 2022)

Le montant d'indemnisation payé par une société du fait de la résiliation d'un contrat de location gérance d'un fonds de commerce avant les délais convenus, est non soumis à la retenue à la source, dès lors que cette indemnisation se trouve hors champ d'application de la retenue à la source. (Courrier DGELF n° 966 du 9 novembre 2021)

Les montants payés au profit d'une société de travaux publics et de construction en contrepartie de l'indemnisation des dommages causés par l'arrêt des travaux d'un projet en cours pour des motifs fonciers se trouvent hors champ d'application de la retenue à la source (Courrier DGELF n° 79 du 9 février 2021)

§ 46. Retenue à la source sur des sommes versées avec facturation de pénalités de retard contractuelles

La retenue à la source au titre des décomptes sur des travaux de construction demeure due sur le montant global convenu entre les parties contractantes avant toute déduction des pénalités de retard contractuelles, le cas échéant, et ce, abstraction faite de la manière de facturation desdites pénalités. (Courrier DGELF n° 137 du 7 février 2011)

§ 47. Les montants payés à titre d'indemnisation dans le cadre d'un acte de conciliation sont hors champ d'application de l'impôt sur le revenu

Le montant correspondant à une indemnisation reçue par un particulier dans le cadre d'un acte de conciliation conclu avec le chef de contentieux de l'Etat suite à la renonciation à l'exécution d'une décision judiciaire n'est soumis ni à l'impôt sur le revenu ni à la retenue à la source à ce titre, dès lors que ledit montant d'indemnisation se trouve hors champ d'application de l'impôt. (Courrier DGELF n° 110 du 10 janvier 2020)

§ 48. Régime de la distribution du boni de liquidation entre les associés

La distribution de l'excédent positif de liquidation (Boni de liquidation) entre les associés est assimilée, au niveau des bénéficiaires, à une distribution de bénéfices soumise, par conséquent, à la retenue à la source de 10% au cas où la distribution est réalisée au profit de personnes physiques résidentes en Tunisie ou bien au profit de personnes non résidentes. (Courrier DGELF n° 3650 du 29 octobre 2019)

§ 49. Fait générateur de la retenue à la source opérée au titre de la distribution des bénéfices

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

Sur cette base la DGELF a précisé, pour le cas d'espèce, que le fait générateur de la retenue à la source au titre de la distribution des bénéfices est constitué par le paiement desdits bénéfices à leurs bénéficiaires tel que précisé ci-dessus et non pas lors de la décision de l'assemblée générale ordinaire relative à la distribution des dividendes. (Courrier DGELF n° 552 du 19 juillet 2021)

Toutefois, dans la pratique l'administration fiscale continue de réclamer la retenue à la source de 10% sur les dividendes au titre du mois de l'assemblée générale ayant décidé la distribution. Cette doctrine se base sur le fait que l'inscription des dividendes en compte courant associé faut paiement (Montant mis à la disposition des associés). Ainsi, les bénéfices que l'assemblée générale des associés décide de distribuer, sont réputés acquis aux associés l'année de la prise de la décision de distribution (Courrier DGELF n° 850 du 8 mars 2019)

§ 50. Régime fiscal applicable aux intérêts des comptes courants associés

Les revenus réalisés par les associés au titre des sommes qu'ils mettent à la disposition de la société relèvent :

- de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et ce, à raison des intérêts décomptés au taux de 8% sur les sommes ne dépassant pas 50% du capital, lesdits revenus doivent donc faire l'objet de la retenue à la source de 20% à effectuer par la société qui a payé les intérêts et ce sous réserve du taux conventionnel pour les non-résidents ;
- de la catégorie des revenus des valeurs mobilières pour la partie représentant la rémunération excédant le taux de 8% calculé sur les sommes ne dépassant pas 50% du capital ainsi que la rémunération des sommes dépassant 50% du capital :
    - Aucune retenue à la source n'est exigible pour les associés résidents en Tunisie ;
    - Application d'une retenue à la source libératoire au taux de 15% pour les associés non-résidents non établis en Tunisie. (Courrier DGELF n° 869 du 15 août 2022).

§ 51. Retenue à la source au titre d'une opération de préemption

L'opération de préemption relative à une opération immobilière n'est pas assimilée à une opération de vente au sens de la législation en vigueur et, par conséquent, aucune retenue à la source n'est exigible. (Courrier DGELF n° 1466 du 23 mai 2016)

§ 52. Une retenue à la source non effectuée ou insuffisante ne peut pas être régularisée et donne lieu au paiement d'une pénalité

Le fait générateur de la retenue à la source coïncide avec le paiement des montants soumis à ladite retenue à leurs bénéficiaires. Sur cette base, une société ayant omis d'opérer des retenues à la source ne peut plus régulariser sa situation quant aux retenues non effectuées et est punie par le paiement d'une pénalité égale au montant des retenues omises ou insuffisamment opérées. Cette pénalité est doublée au cas de récidive dans une période de deux ans. (Courrier DGELF n° 2190 du 20 juin 2019)

§ 53. Retenue à la source exigible sur les montants payés dans le cadre de l'exécution de jugements

L'administration fiscale a précisé qu'une société de recouvrement des créances demeure tenue d'effectuer une retenue à la source sur les montants se trouvant dans le champ d'application des retenues à la source qu'elle paie aux bénéficia ires dans le cadre de l'exécution de décisions judiciaires, selon les taux appropriés prévus par les articles 52 et 53 du code de l'IRPP et de l'IS en tant que payeuse de montants pour compte d'autrui et ce, même lorsque les décisions judiciaires y afférentes énoncent des montants bruts. (Courrier DGELF n° 383 du 11 avril 2022)

L'administration fiscale a précisé que la retenue à la source opérée sur les loyers payés en exécution d'un jugement ne vaut pas réduction des montants fixés par le jugement, et ce, dès lors qu'elle ouvre droit à déduction sur la base d'une attestation délivrée en l'effet. Ainsi, le locataire ne pourrait jamais prétendre à la restitution, auprès du propriétaire, de la retenue à la source non effectuée au titre des loyers et payée au trésor. (Courrier DGELF n° 2185 du 21 juillet 2016)

§ 54. Exonération d'une société pétrolière, exerçant dans le cadre du décret-loi n° 85-9 du 14 septembre 1985 de la retenue à la source au titre des bénéfices distribués

Les bénéfices distribués aux actionnaires d'une société exerçant dans le domaine des hydrocarbures dans le cadre du décret-loi n° 85-9 du 14 septembre 1985 et d'une convention d'autorisation d'extraction d'hydrocarbures, ne sont pas soumis à la retenue à la source libératoire au taux de 10%, et ce, en application des dispositions de l'article 16 dudit décret-loi. (Courrier DGELF n° 2085 du 15 juin 2017)

Cette position découle du principe de la stabilité de son régime fiscal consacré par le décret-loi n° 85-9 du 14 septembre 1985 instituant des dispositions spéciales concernant la recherche et la production des hydrocarbures liquides et gazeux.

Section 5. Régularisation

Sur justification, les acomptes provisionnels, l'avance et les retenues, autres que libératoires et payés par tout contribuable ou pour son compte au titre d'un exercice, sont imputables sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû à raison des revenus ou bénéfices réalisés par l'intéressé ou lui revenant pendant ce même exercice. L'avance d'impôt de 1% ou 5% facturée au titre des acquisitions nécessaires à l'exploitation est déductible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés exigible par les personnes concernées par lesdites avances.

L'excédent non imputé est reportable sur les acomptes provisionnels ou sur l'impôt annuel exigible ultérieurement et il peut faire l'objet d'une restitution. Toutefois, l'excédent provenant de l'avance au titre des importations des produits de consommation au taux de 15% n'est pas susceptible de restitution.

La retenue à la source supportée par le fonds commun de créances, au titre des revenus de capitaux mobiliers est imputable sur la retenue à la source exigible sur les revenus qu'il paie aux copropriétaires.

Nonobstant les dispositions précitées, la retenue à la source opérée au titre des sommes revenant aux sociétés de personnes et assimilées ainsi que l'avance payée par lesdites sociétés au titre de l'importation des produits de consommation sont imputables sur l'avance due par ces derniers.

L'excédent non imputé est reporté sur les avances dues au titre des années ultérieures, il peut également être restitué conformément à la législation fiscale en vigueur. Toutefois, l'excédent provenant de l'avance au titre des importations des produits de consommation au taux de 15% n'est pas susceptible de restitution.

Toutefois, pour les retenues à la source couvertes par le champ d'application de la plateforme électronique TEJ, la déduction est limitée aux montants des retenues à la source inscrits dans cette plateforme, et ce, sous réserve du champ d'application et des délais d'application de la plateforme.

Avance sur restitution : Est payée une avance du montant global du crédit d'impôt susceptible de restitution sans vérification préalable. L'avance est de :

- 35% du crédit d'impôt sur les sociétés pour les entreprises dont les comptes sont légalement soumis à l'audit d'un commissaire aux comptes et dont les comptes, au titre du dernier exercice clôturé pour lequel la déclaration de l'impôt sur les sociétés est échue à la date du dépôt de la demande de restitution du crédit d'impôt, sont certifiés sans que cette certification ne comporte des réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt,
- La totalité du crédit d'impôt susceptible de restitution est restituable pour les sociétés sus-citées qui relèvent de la Direction des Grandes Entreprises en vertu de la législation en vigueur, et ce, à condition de joindre à la demande de restitution du crédit d'impôt un rapport spécial du commissaire aux comptes relatif à l'audit du crédit objet de la demande de restitution,
- 15% dans les autres cas.

Restitution et principe de priorité de l'imputation du crédit d'impôt : Le crédit restituable au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés correspond dans tous les cas au crédit qui figure sur la déclaration annuelle définitive de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Le crédit qui apparait sur les déclarations des acomptes provisionnels ne peut jamais faire l'objet de demande de restitution.

L'action en restitution du crédit de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés doit intervenir dans un délai maximum de trois ans à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable.

Le délai de trois ans est décompté à partir du 1er jour qui suit la date de l'expiration des délais légaux de dépôt de la déclaration comportant le crédit d'impôt objet de la demande de restitution.

Dans le cas où l'action en restitution intervient après le délai de trois ans à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable, les crédits d'impôt ne sont plus restituables, mais demeurent reportables.

Par ailleurs, une doctrine administrative constante a consacré le principe de priorité de déduction du crédit qui remonte à une période dépassant les trois ans en permettant son imputation en premier lieu sur la taxe sur la valeur ajoutée due ultérieurement ou sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû au titre des années ultérieures.

Toutefois, et pour le cas de cessation d'activité, le crédit d'impôt est restituable en totalité abstraction faite de la date de son apparition à condition de déposer une demande de restitution dans un délai de trois ans à partir de la date du dépôt de la déclaration de cessation d'activité. (Note commune n° 23/2013)

Exemple d'illustration : Supposons qu'une société industrielle ayant déposé ses déclarations de l'impôt sur les sociétés le 25 mars de chaque année ait fait l'objet d'une vérification fiscale approfondie au titre des années 2019, 2020, 2021 et 2022 qui a dégagé un crédit d'impôt sur les sociétés comme suit :

	2019	2020	2021	2022
Crédit d'IS précédent	285 226	441 309	601 762	949 275
IS dû	159 748	174 648	115 151	92 612
Acomptes payés	0	0	0	0
Retenues à la source	315 831	335 101	462 664	664 700
Crédit d'IS	441 309	601 762	949 275	1 521 363

Supposons aussi que cette société ait conclu un accord avec les services de l'administration fiscale et ait déposé les déclarations rectificatives nécessaires.

Le 16 février 2024, elle a demandé la restitution du crédit d'impôt de l'année 2022 dégagé dans le cadre de la vérification approfondie. Dans ce cas, et conformément à l'article 28 du code des droits et procédures fiscaux, le crédit d'impôt provenant de l'année 2019 et s'élevant à 441 309 dinars est reportable et non restituable puisque la demande de restitution devrait être déposée au plus tard le 25 mars 2023.

Toutefois, en application du principe de priorité de l'imputation du crédit, le crédit de l'année 2019 a été partiellement absorbé par l'IS dû au titre des années 2020, 2021 et 2022 soit : 174.684 D + 115.151 D + 92.612 D = 382.411 D. Ainsi :

- Le crédit reportable de 2019 et qui n'a pas été absorbé : 441.309 D - 382.411 D = 58.898 D
- Le crédit restituable : 1.521.363 D - 58.898 D = 1.462.465 D

Pour simplifier, le crédit d'IS de 2022 est intégralement restituable dans la limite des retenues et avances supportées ou acomptes payés durant des 3 derniers exercices (2020, 2021 et 2022) ; soit : 335.101 D + 462.664 D + 664.700 D = 1.462.465 D

Ainsi, le crédit non restituable au titre de l'année 2022 de 58.898 D sera pris en considération dans le crédit d'IS de 2023.

Le nouveau crédit d'IS de 2023 pourra être intégralement restituable si la charge d'impôt de 2023 est supérieure à 58.898 D ; ainsi l'origine du crédit d'IS de 2023 proviendra des retenues et avances supportées ou acomptes payés au cours de l'année 2023.

Chapitre 10. Les obligations fiscales

Section 1. Plateforme électronique relative à l'élaboration des certificats de retenue à la source

Les débiteurs des sommes soumises à la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés et au titre de la taxe sur la valeur ajoutée doivent élaborer les certificats de retenue à la source via la plateforme électronique https://tej.finances.gov.tn/

Personnes concernées : Sont soumis à l'obligation de l'élaboration des certificats de retenue à la source via la plateforme les personnes suivantes :

- Les contribuables qui relèvent de la compétence de la direction des grandes entreprises et de la direction des moyennes entreprises relevant de la direction générale des impôts et les professionnels de la comptabilité et de la fiscalité, à partir du 1er juin 2024.
- Les contribuables ayant l'obligation de la souscription et du dépôt des déclarations fiscales et du paiement de l'impôt par des moyens électroniques fiables, à partir du 1er janvier 2025 autres ceux mentionnés ci-dessus.
- Le reste des contribuables à partir du 1er janvier 2026.

Calendrier d'application : Les certificats doivent être élaborés selon les délais suivants :

- A partir du 1er juin 2024 : Les montants soumis à la retenue à la source, à l'exception des traitements, salaires et revenus de capitaux mobiliers payés par les banques et les établissements financiers.
- A partir du 1er janvier 2026 : Les traitements, salaires et revenus de capitaux mobiliers payés par les banques et les établissements financiers.

Délai d'établissement des certificats : Les adhérents à la plateforme sont tenus d'établir et de remettre les certificats de retenue à la source dans un délai ne dépassant pas la fin du mois qui suit le mois au cours duquel le paiement a été effectué.

Procédure de régularisation : Si le bénéficiaire ne reçoit pas les certificats de retenue à la source après l'expiration du délai précité, il peut présenter à la structure de contrôle des impôts à laquelle il est rattaché, une réclamation écrite selon un formulaire préétabli par l'administration. La réclamation déposée après la fin de la quatrième année suivant celle au titre de laquelle la retenue a été opérée ne sera pas acceptée.

Modification des certificats : L'adhérent peut corriger spontanément ou à la demande du bénéficiaire les erreurs qui se sont glissées au niveau des certificats de retenue à la source élaborés via la plateforme sans que cela n'affecte la retenue effectivement opérée. L'adhérent ne pourra effectuer la correction spontanée via la plateforme après le 30 avril de l'année qui suit l'année de paiement. L'adhérent peut demander la correction d'erreurs après le délai mentionné ci-dessus en introduisant une demande d'autorisation via la plateforme auprès de la structure de contrôle des impôts à laquelle il est rattaché.

Sanction : Toute personne qui s'abstient de délivrer une attestation des montants qu'elle a retenus à la source est passible d'une amende égale à 200% de ces montants sans que le montant de l'amende ne soit inférieur à 100 dinars ou ne dépasse 5 000 dinars.

Toute personne ayant délivré une attestation au titre d'un montant retenu à la source sans respecter l'obligation de l'établir en usant la plateforme électronique, est punie d'une amende égale à 30% du montant de l'impôt retenu à la source objet de l'infraction sans que le montant de l'amende puisse être inférieur à 50 dinars par attestation.

Toutefois, pour les retenues à la source couvertes par le champ d'application de la plateforme électronique, la déduction est limitée aux montants des retenues à la source, inscrits dans cette plateforme. Dans ce cas, les certificats de retenue à la source non établis sur la plateforme ne sont pas admis en déduction et constituent ainsi des charges non déductibles.

Section 2. Déclarations fiscales

§ 1. Déclaration d'existence

Toute personne qui s'adonne à l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, ou d'une profession non commerciale à l'exception des intervenants dans la distribution des marchandises est tenue, avant d'entamer son activité de déposer au bureau de contrôle des impôts du lieu de son imposition une déclaration d'existence, accompagnée notamment d'une copie de l'agrément ou de l'autorisation administrative lorsque l'activité ou le local où elle s'exerce est soumis à une autorisation préalable.

Le bureau de contrôle des impôts compétent délivre aux personnes susvisées une carte d'identification fiscale. Les personnes concernées sont tenues de l'accrocher au lieu de l'exercice de l'activité.

Les sociétés peuvent déposer la déclaration d'existence auprès des organismes publics habilités à la constitution juridique des entreprises (APII, TIA…) et se faire délivrer la carte d'identification fiscale par les moyens électroniques fiables. A cet effet, l'échange de renseignements avec les services fiscaux se fait à travers l'échange électronique des documents.

L'octroi d'un identifiant fiscal ne vaut pas autorisation pour l'exercice de l'activité concernée, mais plutôt en enregistrement dans le fichier des contribuables, redevables d'impôts, et tenus d'accomplir leur devoir fiscal. (Courrier DGI 146 bis du 9 mai 2023)

§ 2. Déclaration des établissements secondaires

L'ouverture d'un établissement secondaire (succursale, agence, point de vente, usine …) nécessite l'obtention d'une carte d'identification fiscale dudit établissement, et ce, sur la base d'une demande formulée au bureau de contrôle des impôts compétent de chaque établissement, annexée soit d'une copie du titre de propriété soit une copie du contrat de location des locaux exploités par ledit établissement. La société concernée doit en outre informer les services du registre national des entreprises de tous les établissements créés. (Courrier DGI n° 265 du 22 novembre 2022)

§ 3. Déclarations mensuelles

Les retenues opérées à quelque titre que ce soit, par les personnes morales et les entreprises individuelles disposant d'une déclaration d'existence (BIC et BNC), sont reversées à la recette des finances concernée :

- par les personnes physiques dans les 15 premiers jours du mois suivant celui au cours duquel elles sont effectuées ;[77]
- par les personnes morales durant les 28 premiers jours du mois suivant celui au cours duquel elles sont effectuées. Ce délai est réduit aux 20 premiers jours, et ce, pour les personnes morales adhérents au système de la télé-déclaration et du télépaiement.

Sous réserve de la fiscalité sectorielle de certaines activités, une entreprise doit cocher au moins 6 natures d'impôt dans la déclaration mensuelles, même néant :

- Retenue à la source : cette rubrique comporte également la retenue au titre de la contribution sociale de solidarité, la retenue à la source au titre de la TVA et l'avance d'impôt sur facture.
- Taxe de formation professionnelle (TFP) (sauf exonération)

[77] **Pour les personnes physiques forfaitaires BIC** : durant les 15 premiers jours du mois qui suit chaque trimestre de l'année civile au cours de laquelle ces retenues ont été effectuées.

Pour les personnes physiques forfaitaires BIC qui optent pour l'imposition selon le régime réel ou celles déclassées au régime réel et dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 150 mille dinars : durant les 15 premiers jours du mois qui suit chaque trimestre de l'année civile au cours de laquelle ces retenues ont été effectuées.

Pour les personnes exerçant dans le secteur du transport de personnes par taxis, louages, ou transport rural, soumises à l'impôt selon le régime forfaitaire : durant les 15 premiers jours du mois de janvier et du mois de juillet qui suivent le semestre au cours duquel ces retenues ont été effectuées.

- Contribution au fonds de promotion du logement pour les salariés (FOPROLOS) (sauf exonération)
- Taxe sur la valeur ajoutée (sauf si le code TVA est « N »)
- Droit de timbre fiscal
- Taxe relevant aux collectivités locales (TCL) (sauf exonération)

Information sur la répartition de la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel (TCL) au niveau de la déclaration mensuelle : Le défaut de présentation des informations relatives à la taxe relevant aux collectivités locales, ou lorsque les informations présentées sont insuffisantes ou inexactes, la collectivité locale concernée met à la charge de l'établissement situé dans sa circonscription territoriale la taxe sur les immeubles bâtis, non susceptible de restitution et d'une pénalité égale à 1000 D au titre de chaque carrière ou immeuble non couvert ou non bâtis non déclaré même en cas de justification du paiement de la TCL. (Article 40, Code de la fiscalité locale)

§ 4. Déclaration de l'employeur

Les entreprises sont tenues de déposer, contre un accusé de réception, dans un délai n'excédant pas le 30 Avril de chaque année (indépendamment de la date de clôture des comptes), au centre ou au bureau de contrôle des impôts dont ils relèvent, la déclaration de l'employeur au titre des retenues à la source effectuées et des avances qu'ils ont facturées avec mention de l'identité complète des bénéficiaires desdites sommes et des personnes ayant fait l'objet de facturation de l'avance.

La déclaration de l'employeur doit comporter également les sommes recouvrées en espèces en contrepartie de la fourniture aux clients de marchandises, de services ou de biens, dont le montant est supérieur ou égal à 5 000 dinars hors taxes sur la valeur ajoutée.

En cas de cession ou cessation, la déclaration de l'employeur doit être déposée dans les délais prévus pour la déclaration d'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

§ 5. Déclarations annuelles d'impôt

En vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, toute personne soumise à l'un de ces impôts ou dont elle est exonérée est tenue de souscrire selon le modèle établi par l'administration une déclaration annuelle de ses revenus et de la déposer à la recette des finances du lieu d'imposition.

La déclaration comprend obligatoirement tous les revenus et bénéfices, quel que soit leur régime fiscal.

Les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu ou exonérées dudit impôt doivent joindre à leurs déclarations annuelles de l'impôt sur le revenu une déclaration des éléments de leur train de vie y compris ceux concernant les personnes à leurs charges et qui ne déclarent pas leur propre revenu, et ce, selon un modèle établi par l'administration.

Les personnes morales et les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel y compris les personnes tenant une comptabilité simplifiée conformément à la législation comptable des entreprises doivent fournir à l'appui de leur déclaration annuelle :

- Les états financiers,
- Un tableau de détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable,
- Un relevé détaillé des amortissements,
- Un relevé détaillé des provisions pour créances douteuses indiquant l'identité du débiteur, la valeur nominale par créance, les provisions constituées et la valeur comptable nette,
- Un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des stocks indiquant le coût d'origine, les provisions constituées et la valeur comptable nette par catégorie de stocks,

- Un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des actions et des parts sociales indiquant le coût d'origine, les provisions constituées et la valeur comptable nette des actions et des parts sociales,
- Un relevé détaillé des dons et subventions et des mécénats accordés indiquant l'identité des bénéficiaires et les montants qui leur ont été accordés, ainsi que le coût d'acquisition ou de construction des logements à la date de leur octroi aux bénéficiaires.
- Un document indiquant les numéros des comptes ouverts auprès des banques et de la Poste au nom et pour le compte des personnes concernées ainsi que la date d'ouverture de ces comptes.

Les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés doivent joindre à leurs déclarations de l'impôt sur les sociétés un état selon un modèle établi par l'administration de leurs participations dépassant 10% du capital d'autres sociétés et comportant notamment, la raison sociale des sociétés, leur siège social, leur matricule fiscal et le taux de participation dans le capital desdites sociétés.

Délai de dépôt de la déclaration annuelle d'impôt sur les sociétés : La déclaration doit être déposée dans un délai n'excédant pas le 25 mars de chaque année ou dans un délai n'excédant pas le 25ème jour du 3ème mois qui suit la date de clôture de l'exercice si celui-ci est arrêté à une date autre que le 31 décembre.

Le délai du 25 mars s'applique à l'impôt au titre de la plus-value de cession de titres réalisée par les personnes morales non résidentes et non établies en Tunisie.

Les déclarations comportant liquidation de l'impôt sur les sociétés pour les sociétés soumises légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes lorsqu'elles sont déposées avant la réunion de l'assemblée générale des associés devant approuver les comptes dudit exercice ou avant la certification des comptes de l'année concernée par un commissaire aux comptes pour les sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée, conservent un caractère provisoire et sont susceptibles de modifications dans les 15 jours qui suivent la date d'approbation ou de la certification des comptes selon le cas et au plus tard le 25ème jour du 3ème mois suivant la date limite du dépôt de la déclaration provisoire (soit le 25 juin pour les sociétés qui clôturent leurs comptes le 31 décembre).

Pour une société qui a déposé la déclaration provisoire de l'impôt sur les sociétés dans un délai ne dépassant pas le 25 mars et n'ait pas procédé au dépôt de la déclaration définitive dans les délais légaux, dans ce cas, la déclaration provisoire serait considérée définitive. Par contre, en cas de dépôt de la déclaration provisoire de l'impôt sur les sociétés après le 25 mars, cette déclaration sera considérée comme définitive.

§ 6. Liasses fiscales

En sus de l'obligation de dépôt des états financiers sous format papier au bureau de contrôle des impôts compétent, les personnes morales, les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux ainsi que toute personne physique qui opte pour l'imposition selon le régime réel, doivent déposer une liasse fiscale unique dans les mêmes délais de dépôt de la déclaration annuelle d'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

La liasse fiscale est déposée par les moyens électroniques fiables conformément à un cahier des charges technique, par les contribuables qui sont tenus de déposer leurs déclarations, listes et relevés sur supports magnétiques ou par les moyens électroniques fiables.

La liasse fiscale est déposée pour les autres contribuables conformément à un modèle téléchargeable sur le site électronique du ministère des finances.

§ 7. Déclaration sur les prix de transfert

Les entreprises résidentes ou établies en Tunisie qui sont sous la dépendance ou qui contrôlent d'autres entreprises, résidentes ou établies à l'étranger et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est supérieur ou égal à 200 millions de dinars, sont tenues de déposer la déclaration annuelle sur les prix de transfert par les moyens électroniques fiables selon un modèle établi par l'administration, dans les mêmes délais de la déclaration annuelle d'impôt sur les sociétés.

Les informations que la déclaration relative aux prix de transfert doit comporter se limitent aux transactions réalisées avec une ou plusieurs entreprises résidentes ou établies à l'étranger ayant avec l'entreprise concernée par la déclaration des liens de dépendance ou de contrôle et dont le montant annuel hors taxes, pour chaque catégorie, est supérieur ou égal à 100 mille dinars.

Sanction : Est punie d'une amende fiscale administrative égale à 10 000 dinars, toute entreprise n'ayant pas déposé, dans le délai imparti, la déclaration annuelle sur les prix de transfert. Tout renseignement non fourni ou fourni d'une manière incomplète ou inexacte donne lieu à l'application d'une amende égale à 50 dinars par renseignement, sans que cette amende excède 5 000 dinars.

§ 8. Déclaration de cessation d'activité

Dans le cas de cession ou de cessation totale d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou d'une exploitation non commerciale, les bénéfices réalisés dans l'exploitation faisant l'objet de la cession ou de la cessation et qui n'ont pas été imposés ainsi que les provisions non encore employées devront l'être au vu d'une déclaration à déposer dans les quinze jours de la cession ou de la fermeture définitive de l'établissement lorsqu'il s'agit de cessation.

La carte d'identification fiscale est restituée contre reçu dans les mêmes délais aux services fiscaux compétents dont relève l'entreprise concernée.

En cas de cession, qu'elle ait lieu à titre onéreux ou à titre gratuit, le cessionnaire est responsable, à concurrence du prix de cession du paiement des droits dû au titre de l'exploitation cédée, solidairement avec le cédant pendant vingt jours à compter de la date de souscription par ce dernier de la déclaration de cessation d'activité sauf si le cessionnaire informe par écrit l'administration fiscale de l'opération dans les mêmes délais impartis au cédant.

Lorsqu'il s'agit de personnes physiques, les impositions établies en cas de cession ou de cessation, en application de la législation en vigueur à cette date, viennent en déduction, le cas échéant, du montant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques calculé ultérieurement à raison de l'ensemble de leur revenu.

Autorisation de cessation d'activité d'un contribuable en défaut de dépôt de ses déclarations, à compter de la date d'arrêt de l'activité, et ce, sous réserve de justifier l'exercice d'une activité salariée couvrant toute la période concernée par le défaut de dépôt des déclarations exigibles : L'administration fiscale a rappelé que tout contribuable est tenu, dans tous les cas, de déposer les déclarations fiscales exigibles au titre de son activité, tant qu'il n'a pas déposé une déclaration de cessation d'activité. Toutefois, elle a autorisé un contribuable, ayant arrêté son activité sous le régime indépendant depuis l'année 2019 pour occuper un emploi salarié, à déposer une déclaration de cessation de son activité de mécanique générale à compter de la date de cessation de son activité et ce, au cas où il présente des bulletins de paie couvrant la période allant de 2019 à 2022, date de fermeture de son entreprise, afin de régulariser sa situation fiscale. (Courrier DGI n° 120 du 6 août 2025)

Obligation de dépôt des déclarations fiscales et de la tenue d'une comptabilité par les sociétés mises en liquidation jusqu'à la date de clôture de la faillite : En application des dispositions de la loi n° 2016-36 du 29 avril 2016, relative aux procédures collectives, la personnalité morale d'une société faisant l'objet d'un jugement de faillite, demeure acquise jusqu'à la date de clôture des opérations de faillite.

Par conséquent, une société mise en faillite demeure soumise à toutes les obligations prévues par la législation fiscale et comptable en vigueur, dont notamment le dépôt des déclarations fiscales exigibles et la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises. (Courrier DGELF n° 298 du 18 mai 2021)

Les contribuables doivent continuer de déposer les déclarations fiscales exigibles au titre de leur activité, tant qu'ils n'ont pas déposé une déclaration de cessation d'activité. Il va sans dire que la cessation d'activité ne constitue pas un empêchement pour procéder à une vérification fiscale le cas échéant. (Courrier DGI n° 15 bis du 5 février 2025)

Régime applicable à la cession d'un fonds de commerce par les héritiers bénéficiaires d'une succession : La plus-value provenant de la cession d'un fonds de commerce d'une boulangerie est soumise à l'IR au niveau des héritiers bénéficiaires, et ce, au cas où ces derniers possèdent des identifiants fiscaux au titre d'une activité dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Dans ce cas, la plus-value est prise en compte dans le résultat soumis à l'impôt sur le revenu au niveau des héritiers.

Dans le cas contraire, c'est-à-dire au cas où les héritiers ne possèdent pas d'identifiant fiscal, la plus-value provenant de la cession du fonds de commerce de la boulangerie se trouve hors champ d'application de l'IR étant donné qu'elle ne relève d'aucune autre catégorie des revenus prévus par l'article 8 du code de l'IRPP et de l'IS. (Courrier DGELF 1447 du 1er septembre 2020)

Diligences à accomplir par les héritiers dans le cadre de la poursuite de l'exploitation de l'activité du défunt : L'administration fiscale a précisé que les déclarations fiscales déposées spontanément par des héritiers au nom du défunt gérant de marchés ne peuvent pas être transférées au nom d'une société nouvellement créée par les héritiers dans le but de poursuivre l'exploitation de l'activité du défunt.

Dans ce cadre, les héritiers sont invités à déposer la déclaration de cessation d'activité du défunt, à déposer la déclaration de succession conformément à la législation fiscale en vigueur et à poursuivre l'exploitation de l'activité du défunt dans le cadre d'une société de fait. (Courrier DGI n° 63 du 16 mai 2023)

Un fonctionnaire peut être associé avec le reste des héritiers dans une société pour l'exploitation d'un café provenant d'héritage. (Courrier DGI n° 31 du 8 juin 2021)

Obligations fiscales des héritiers d'un défunt qui exerçait sa profession dans le cadre d'un cabinet d'avocat : L'administration fiscale a précisé que le défunt dans cas d'espèce exerçait la profession d'avocat, soit une profession libérale, relevant des activités non commerciales, qui ne génère aucun revenu après le décès, ni dans le cadre d'une entreprise de fait ni dans le cadre de la poursuite de l'activité par l'un des héritiers du défunt, et que, par conséquent, les héritiers ne sont tenus de déposer ni des déclarations mensuelles ni des déclarations annuelles des revenus du défunt au titre des années postérieures à l'année du décès. (Courrier DGI n° 62 du 16 juin 2023)

Section 3. Autres obligations fiscales

§ 1. Livres comptables

Les livres comptables et la balance des comptes peuvent être tenus dans des supports informatiques. Dans ce cas, n'est plus applicable l'obligation de tenir un journal-général et un livre d'inventaire cotés et paraphés au greffe du tribunal dans le ressort duquel est situé le siège.

Les livres de commerce et autres documents comptables, et d'une façon générale, tous documents dont la tenue et la production sont prescrites en exécution du code de l'IRPP et de l'IS doivent être conservés pendant dix ans.

Registre des personnes physiques bénéficiaires du régime forfaitaire : Doivent tenir un registre côté et paraphé par le service de contrôle des impôts sur lequel sont portées au jour le jour, les recettes et les dépenses sur la base des pièces justificatives :

- les personnes physiques bénéficiaires du régime forfaitaire de détermination du revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux (BIC)
- les personnes physiques bénéficiaires du régime du forfait d'assiette de détermination du revenu au titre des bénéfices des professions non commerciales (BNC) et des revenus fonciers.

§ 2. Dépôt du logiciel comptable

Les personnes qui tiennent leur comptabilité sur ordinateur doivent :

- Déposer, contre accusé de réception, au bureau de contrôle des impôts dont elles relèvent un exemplaire du programme initial ou modifié sur support magnétique,
- Informer ledit bureau de la nature du matériel utilisé, du lieu de son implantation et de tout changement apporté à ces données.

L'administration fiscale a précisé qu'étant donné qu'un logiciel de tenue de la comptabilité qui retient deux chiffres après la virgule au lieu de trois, ne répond pas aux caractéristiques de la législation comptable et son adoption pourrait entraver les opérations de contrôle en raison des divergences entre les documents comptables, les registres et les pièces comptables. (Courrier DGI n° 90 du 7 juillet 2023)

§ 3. Obligation de communication

Tout document constatant les modifications des statuts, le transfert de siège ou d'établissement, l'augmentation ou la réduction de capital, l'approbation et l'affectation des résultats ainsi que les rapports des commissaires aux comptes et des auditeurs sont déposés auprès du centre ou du bureau de contrôle des impôts dont les intéressés relèvent contre décharge ou par envoi recommandé, dans les trente jours de la date des délibérations de l'assemblée générale qui les a décidés ou qui en a pris connaissance.

De même, les sociétés de personnes et assimilées, les sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée et les personnes physiques exerçant une activité industrielle ou commerciale ou une activité artisanale ou une profession non commerciale sont obligées de déposer auprès du bureau de contrôle des impôts dont elles relèvent une déclaration de changement de l'adresse de l'établissement ou du siège social ou du siège principal contre décharge ou par envoi recommandé dans les trente jours de la date du transfert de l'établissement ou du siège.

Sanction : Est punie d'une amende de 100 dinars à 10 000 dinars, toute personne qui ne dépose pas une déclaration ou ne produit pas un acte ou un document dans les délais prescrits par la législation fiscale. Cette amende n'est pas applicable lorsque le contribuable régularise sa situation avant l'intervention des services de l'administration fiscale.

§ 4. Mise en place de la caisse enregistreuse pour les services de consommation sur place

Les entreprises prestataires de services de consommation sur place, qu'il s'agisse d'une personne physique ou morale, qui exercent une activité, à titre principale ou secondaire, de vente de nourriture et/ou de boissons préparés ou prêts à la consommation et fournissent à leurs clients des services de consommation sur place, doivent mettre en place une caisse enregistreuse, connectée avec les services compétents du ministère des finances, qui permet de collecter et d'enregistrer toutes leurs transactions avec les clients.

La caisse enregistreuse doit être acquise auprès des fournisseurs accrédités par les services compétents du ministère des finances.

Les entreprises prestataires de services de consommation sur place sont tenues d'enregistrer la caisse enregistreuse auprès des services compétents du ministère des finances avant son utilisation.

Les entreprises qui utilisent des caisses enregistreuses sont tenues d'informer les services compétents du ministère des finances en cas de cessation définitive ou temporaire de l'utilisation de la caisse enregistreuse.

Les critères de classification des entreprises prestataires de services de consommation sur place et les délais de leur mise en conformité selon leur classification, sont fixés par arrêté du ministre des finances du 14 octobre 2025 :

- **A partir du 1er novembre 2025** : Les personnes morales exerçant les activités de (i) Restaurants classés touristiques, (ii) Salons de thé et (iii) Cafés de deuxième et troisième catégorie.
- **A partir du 1er juillet 2026 :** Les autres personnes morales exerçant les activités de prestation de services de consommation sur place.
- **A partir du 1er juillet 2027 :** Les personnes physiques soumises au régime réel et au dépôt des déclarations mensuelles d'impôts et exerçant les activités de prestation de services de consommation sur place.
- **A partir du 1er juillet 2028 :** Les autres personnes physiques exerçant les activités de prestation de services de consommation sur place.

Sanction : Est punie d'un emprisonnement de seize jours à trois ans et d'une amende de 1 000 dinars à 50 000 dinars toute personne qui manque à l'obligation de mise en place de la une caisse enregistreuse ou qui introduit des modifications à ladite caisse enregistreuse ou qui détruit ou falsifie les informations qui y sont enregistrées.

§ 5. Tenue de comptabilité

Sont assujetties à la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, les personnes morales, les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux ainsi que toute personne physique qui opte pour l'imposition selon le régime réel.

Conditions pour la tenue de comptabilité en monnaie étrangère : En application de la norme comptable générale, la comptabilité est tenue en dinars tunisiens. Toutefois, une opération libellée en une monnaie autre que le dinar peut être enregistrée sans être convertie si la nature de l'opération et l'activité de l'entité le justifient. Dans ce cas, seul le solde du compte enregistrant ces opérations est converti en dinars à la date de clôture de l'exercice avec l'obligation de renseigner sur les bases de conversion et de décrire les procédures utilisées pour le traitement de ces opérations, dans un document à inclure dans le manuel comptable ou tenu séparément.

Sur cette base, une société peut tenir ses livres comptables en devise, conformément au système comptable des entreprises sous réserve d'établir et de publier ses états financiers en dinars tunisiens à la date de clôture de l'exercice, dans le respect notamment des dispositions de la norme comptable générale, afin de répondre au besoin des utilisateurs des états financiers en Tunisie. (Courrier DGI n° 10 du 28 janvier 2025)

Interdiction de l'arrondissement au décimal des enregistrements comptables : Les factures doivent mentionner le prix de la marchandise ou du service tel que fixé ou convenu entre les parties sans arrondissement au décimal. (Courrier DGELF n° 455 du 15 février 2018)

Comptabilité simplifiée : Les entreprises individuelles qui réalisent des revenus de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices des professions non commerciales peuvent tenir une comptabilité simplifiée conformément à la législation comptable des entreprises (NCT 42) et ce, lorsque leur chiffre d'affaires ne dépasse pas :

- 300 mille dinars pour les activités d'achat en vue de la revente, et les activités de transformation et la consommation sur place,
- 150 mille dinars pour les activités de services et les professions non commerciales.

Personnes physiques forfaitaires ayant opté pour l'imposition selon le régime réel ou déclassées au régime réel : Les personnes physiques bénéficiaires du régime forfaitaire de détermination du revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux qui optent pour l'imposition selon le régime réel ou celles déclassées au régime réel et dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 150 mille dinars, peuvent opter pour la détermination de leur bénéfice net sur la base d'une comptabilité simplifiée basée sur la tenue :

- d'un registre coté et paraphé par les services fiscaux compétents sur lequel sont portés au jour le jour les produits bruts et les charges sur la base des pièces justificatives ;
- d'un livre d'inventaire coté et paraphé par les services fiscaux compétents sur lequel sont portés annuellement les actifs immobilisés et les stocks.

Archivage : Les livres de comptables et autres documents comptables, et d'une façon générale, tous documents dont la tenue et la production sont prescrites doivent être conservés pendant dix ans.

§ 6. Dépôt de déclaration, listes et relevés comportant des renseignements sur supports électroniques ou par des moyens électroniques fiables

Est fixé à 100 mille dinars, le chiffre d'affaires annuel brut réalisé par les contribuables tenus d'utiliser les moyens électroniques fiables à distance pour l'accomplissement de leurs obligations fiscales :

- Adhérents au système de la télédéclaration et du télépaiement pour les déclarations mensuelles, les acomptes provisionnels et la déclaration annuelle d'impôt ;
- Produire la déclaration de l'employeur sur un support magnétique (CD-ROM)

Sont soumis à l'obligation de déposer les déclarations, listes et relevés comportant des renseignements destinés à l'administration fiscale ou aux services du recouvrement de l'impôt sur des supports magnétiques ou par les moyens électroniques fiables nonobstant le chiffre d'affaires réalisé :

- Les services rendus par les établissements sanitaires privés,
- La promotion immobilière,
- Les services rendus par les sociétés de services dans le secteur des hydrocarbures,
- Les travaux de construction, d'aménagement et d'entretien des barrages, des ponts, des routes et des échangeurs,
- Les travaux d'installation des réseaux d'eau, de gaz, d'électricité et de télécommunication,
- Les caisses de sécurité sociale.

Sanction : Est perçue au titre de chaque déclaration fiscale entrainant un paiement de l'impôt déposée nonobstant la législation en vigueur relative à la souscription et au dépôt des déclarations fiscales par les moyens électroniques fiables à distance, une amende au taux de 0,1 % du montant du principal de l'impôt exigible avec un minimum de 200 dinars et un maximum de 2000 dinars.

§ 7. Documentation des prix de transfert

Les entreprises, dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est supérieur ou égal à 200 millions de dinars et qui réalisent des transactions dont leur montant annuel hors taxes est supérieur ou égal pour chaque catégorie à 100 mille dinars et ce avec une ou plusieurs entreprises résidentes ou établies hors de la Tunisie et avec lesquelles elles ont des liens de dépendance ou de contrôle, sont tenues de présenter aux agents de l'administration fiscale, à la date du commencement de la vérification fiscale approfondie de leurs situations fiscales, les documents justifiant la politique de prix de transfert appliquée à ses transactions avec lesdites entreprises.

Le contenu de ces documents est fixé par l'arrêté du ministre des finances du 16 octobre 2019.

Les informations devant être présentées dans le fichier local sont limitées aux transactions dont le montant annuel hors taxes est supérieur ou égal pour chaque catégorie à 100 mille dinars.

Ces documents ne se substituent pas aux justificatifs afférents à chaque transaction.

Sanction : Toute entreprise n'ayant pas présenté à l'administration fiscale les documents justifiant la politique de prix de transfert (fichier principal et fichier local) ou l'ayant présenté d'une manière incomplète ou inexacte, dans un délai de 40 jours de la date de la notification de la mise en demeure, est punie d'une amende fiscale administrative égale à 0,5% du montant des transactions concernées par les documents non présentés ou présentés d'une manière incomplète ou inexacte avec un minimum de 50 000 dinars par exercice concerné par la vérification.

§ 8. Etablissement de factures conforme à la législation en vigueur

Les obligations liées à la facturation prévues par l'article 18 du Code de la TVA s'appliquent aux personnes morales et aux personnes physiques soumises à l'obligation de dépôt de la déclaration d'existence. Toutefois, l'obligation de facturation n'est obligatoire pour les forfaitaires BIC que pour leurs opérations dont la valeur ne dépasse pas 500 dinars pour chaque opération.

Les assujettis à la TVA sont tenus d'établir des factures numérotées dans une série ininterrompue et de respecter la suite de séquence, et ce, par une numérotation soit successive dans l'année, soit de façon illimitée. Sur cette base, l'administration fiscale a refusé d'autoriser l'utilisation par une société à produits multiples de plusieurs lots de facturiers dont chacun est destiné pour un produit donné dans le même point de vente. De telles mesures sont permises dans le cas où l'entreprise procède à la commercialisation de chacun des produits dans un point de vente séparé. Courrier DGELF n° 604 du 30 mars 2015)

Par conséquent, une société réalisant des exportations vers l'étranger reste tenue d'utiliser des factures numérotées dans une série unique ininterrompue dans tous les cas, aussi bien pour les ventes sur le marché local que pour les ventes destinées à l'export. (Courrier DGELF n° inc-5 du 16 novembre 2020)

Annexes

Annexe I. Régime forfaitaire de l'impôt sur le revenu (BIC)

Champ d'application et conditions d'éligibilité : Sont soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire d'imposition, les entreprises individuelles qui réalisent des revenus de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) dans le cadre d'un établissement unique, lorsqu'il s'agit d'entreprises :

- Non importatrices,
- Non rémunérées par des commissions, à l'exception des distributeurs agréés des opérateurs de réseaux des télécommunications,
- Ne fabricant pas de produits à base d'alcool,
- N'exerçant pas l'activité de commerce de gros,
- Ne possédant pas plus d'un véhicule de transport en commun de personnes ou de transport de marchandises dont la charge utile ne dépasse pas 3 tonnes et demi,
- Dont les exploitants ne réalisent pas des revenus de la catégorie des Bénéfices des professions non commerciales (BNC),
- Non soumises à la taxe sur la valeur ajoutée selon le régime réel,
- N'ayant pas été soumises à l'impôt sur le revenu des personnes physiques selon le régime réel suite à une vérification fiscale,
- Dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 100 mille dinars.

Les forfaitaires sont dispensés à la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises. Toutefois, ils doivent tenir un registre côté et paraphé par le service de contrôle des impôts sur lequel sont portées au jour le jour, les recettes et les dépenses sur la base des pièces justificatives.

Ce régime est accordé pour une période de 6 ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence renouvelable en cas de présentation des données nécessaires concernant l'activité et qui justifient l'éligibilité au bénéfice dudit régime.

Sont exclues du bénéfice de ce régime les entreprises individuelles qui exercent dans les zones communales conformément aux limites territoriales des communes en vigueur avant le 1er janvier 2015 des activités qui sont fixées par un Décret. (Annexe II bis)

Tarif de l'impôt forfaitaire : L'impôt forfaitaire est déterminé sur la base du chiffre d'affaires annuel comme suit :

- 400 dinars par an pour les entreprises implantées dans les zones communales conformément aux limites territoriales des communes en vigueur avant le 1er janvier 2015, ce montant est réduit de 50% pour les entreprises implantées dans les autres zones, et ce, pour le chiffre d'affaires égal ou inférieur à 10 mille dinars.
- 3% pour le chiffre d'affaires entre 10 mille dinars et 100 mille dinars.

L'impôt dû conformément aux dispositions du présent article est majoré de 50% en cas de dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt après 30 jours de l'expiration des délais légaux.

L'impôt forfaitaire est libératoire de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au régime réel, de l'impôt sur le revenu (IR) au titre des bénéfices industriels et commerciaux et il comprend la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel (TCL). Toutefois, il est déductible de l'impôt sur le revenu ou de la taxe sur la valeur ajoutée pour les personnes qui sont classées dans le régime réel suite à une vérification fiscale. Toutefois, les forfaitaires sont soumis à :

- L'obligation d'effectuer la retenue à la source au titre des traitements et salaires ;
- La contribution (1%) au Fonds de Promotion des Logements Sociaux (FOPROLOS) ;
- La taxe professionnelle (1%) au profit du fonds de développement de la compétitivité dans les secteurs industriel, de services et de l'artisanat (FODEC) ;

- La redevance de compensation au taux de 5% pour les pâtissiers.[78] La redevance est recouvrée dans les mêmes délais et selon les mêmes modalités appliquées en matière de l'impôt sur le revenu.
- L'obligation d'établir une facture conforme à la législation en vigueur pour leurs opérations dont la valeur dépasse 500 dinars pour chaque opération.

Nonobstant les dispositions précédentes, l'impôt annuel sur le revenu au titre des bénéfices industriels et Commerciaux (BIC) est déterminé en cas de cession par les personnes soumises au régime forfaitaire, du fonds de commerce, sur la base du barème annuel de l'impôt sur le revenu sans que l'impôt dû sur cette base ne soit inférieur à l'impôt forfaitaire dû selon le chiffre d'affaires.

Le bénéfice soumis à l'impôt est déterminé dans ce cas sur la base de la différence entre les recettes et les dépenses relatives à l'année concernée, augmentée de la plus-value de cession du fonds de commerce.

Déclarations fiscales : Les forfaitaires sont tenues au dépôt des déclarations trimestrielles ou semestrielles dans les 15 premiers jours du mois qui suit chaque trimestre de l'année civile au cours de laquelle les retenues à source ont été effectuées, et durant les 15 premiers jours du mois de janvier et du mois de juillet qui suivent le semestre au cours duquel ces retenues ont été effectuées, et ce, pour les personnes exerçant dans le secteur du transport de personnes par taxis, louages, ou transport rural.

Les forfaitaires sont tenues de porter sur leur déclaration annuelle d'impôt (formulaire spécifique) les informations nécessaires concernant leur activité et qui sont notamment (i) le montant des achats de marchandises, de services et autres, (2) la valeur des stocks de marchandises, (iii) les moyens d'exploitation et leur mode de financement et (iv) la superficie de l'immeuble destiné à l'exploitation et le montant du loyer en cas de son exploitation sous forme de location.

Mesures de retrait du régime forfaitaire : Le régime forfaitaire est retiré par décision motivée du directeur général des impôts ou du chef du centre régional de contrôle des impôts, et ce dans le cas de non-respect de l'une des conditions d'éligibilité autre que celle relative au chiffre d'affaires.

La décision de retrait est notifiée à l'intéressé selon les procédures en vigueur concernant la notification de l'arrêté de taxation d'office.

Le contribuable est tenu au respect des obligations fiscales pour le régime réel à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle du retrait.

Le contribuable peut exercer un recours motivé contre la décision de retrait conformément aux procédures relatives à l'arrêté de taxation d'office, la décision devant être rendue dans un délai de trois mois à partir de la date d'enrôlement de l'affaire devant le tribunal de première instance.

Le recours n'est pas suspensif de l'exécution de la décision de retrait.

Déclassement ou option au régime réel : Les forfaitaires qui optent pour l'imposition selon le régime réel ou celles déclassées au régime réel et dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 150 mille dinars, peuvent opter pour la détermination de leur bénéfice net sur la base d'une comptabilité simplifiée basée sur la tenue :

- d'un registre coté et paraphé par les services fiscaux compétents sur lequel sont portés au jour le jour les produits bruts et les charges sur la base des pièces justificatives ;
- d'un livre d'inventaire coté et paraphé par les services fiscaux compétents sur lequel sont portés annuellement les actifs immobilisés et les stocks.

Les forfaitaires qui optent pour l'imposition selon le régime réel ou celles déclassées à ce régime et dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 150 mille dinars, et ce, en leur permettant de déclarer les retenues, avances, taxes et droits par voie d'une déclaration trimestrielle au lieu d'une déclaration mensuelle.

[78] Sont exclus de l'application de la taxe les pâtissiers qui produisent exclusivement des pâtisseries traditionnelles populaires dont la liste est fixée par l'arrêté du ministre des finances du 10 mai 2024.

Institution d'un régime forfaitaire optionnel (Régime légiféré par l'ARP et non appliqué par le ministère des finances): Les personnes physiques concernées dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 100.000 dinars annuellement, qui n'ont pas effectué des opérations d'importation, n'exerçant ni l'activité de commerce de gros ni une activité de la catégorie des bénéfices des professions non commerciales ou de courtage et n'ayant pas été soumis au régime réel suite à une opération vérification fiscale, peuvent payer un impôt forfaitaire optionnel annuellement selon la classification sur la base du chiffre d'affaires déclaré spontanément ou redressé, comme suit:

- 4.000 dinars pour la première catégorie ayant réalisé un chiffre d'affaires dans la limite de 50.000 dinars,
- 5.000 dinars pour la deuxième catégorie ayant réalisé un chiffre d'affaires entre 50.001 dinars et 100.000 dinars.

La personne exerçant l'activité dans les zones rurales et les villages paye la moitié du montant exigible. L'impôt est considéré libératoire dans la limite des chiffres d'affaires déclarés spontanément compte tenu de bénéfices nets forfaitaires ne dépassant pas 25% du chiffre d'affaires déclaré spontanément.

La personne ayant opté pour le paiement de l'impôt selon le régime forfaitaire optionnel de l'impôt sur le revenu n'est pas soumise à la vérification fiscale pour une durée de six ans. Ceci ne fait pas obstacle aux opérations de contrôle et de vérification fiscales conformément à la législation en vigueur sur la base d'informations certaines dont dispose l'administration sur l'accroissement non justifié du patrimoine, l'exercice d'activités ayant trait à des opérations d'importation, de commerce de gros ou une activité de la catégorie des bénéfices des professions non commerciales ou de courtage.

Le régime forfaitaire est renouvelé automatiquement pour les personnes ayant opté pour l'imposition selon le régime forfaitaire optionnel et ne peut faire l'objet de renonciation sauf en cas d'une demande d'assujettissement selon le régime réel ou en cas de retrait du régime forfaire suite à un contrôle fiscal.

Lesdites dispositions s'appliquent également aux activités déclassées au régime réel suivantes : cafés de toute catégorie à l'exception des salons de thé et des buvettes, mécanique automobiles, tôlerie et peinture automobile, électricité, électricité automobile, vente de viandes rouges et dérivés, vente de pâtisserie et de glace à l'exception de celles ouvertes dans les grands espaces commerciaux et dans les groupements commerciaux importants dans les grandes villes.

Les délais du dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt forfaitaire optionnel sont fixés selon deux tranches égales, la première jusqu'au 25 avril et la deuxième jusqu'au 25 octobre.

Annexe I bis. Liste des activités exercées par les entreprises dans les zones communales exclues du bénéfice du régime forfaitaire

1- Activités industrielles

- fabrication de savon et détergents,
- industrie de parfumerie et produits cosmétiques.
- industrie aluminium.
- fabrication des matelas et mousse,
- fabrication des tuiles et briques,
- fabrication des articles de papeterie,
- fabrication de peinture, vernis et produits connexes.
- industrie de rhabillement,
- industrie maroquinerie et cuir,
- industrie de pâtisserie,
- fabrication des prothèses dentaires,
- fabrication des aliments pour animaux,
- Fabrication du béton prêt à l'emploi,
- Découpage du marbre,
- Fabrication de produits de quincaillerie,
- Industrie et transformation des matières plastiques,
- Fabrication de pâte papier, papier et carton,
- Conditionnement des légumes et fruits,
- Huileries et mise en bouteille de l'huile d'olive,
- Menuiserie aluminium.

2- Activités de commerce

- commerce d'habillement et prêt à porter,
- commerce de produits textiles,
- vente de produits de parfumerie et de cosmétique.
- vente des articles sanitaires,
- commerce de meubles et ameublement,
- commerce de bois et dérivés.
- commerce de lustreries,
- commerce de matériel médical et scientifique,
- vente de produits parapharmaceutiques,
- commerce des articles en or,
- commerce de matériel bureautique et accessoire.
- commerce de matériel informatique et accessoire,
- commerce de téléphones et accessoires,
- vente des pièces électroniques,
- commerce des appareils électroménager,
- vente du matériel et équipement électrique,
- vente des équipements d'hôtels, restaurants et cafés,
- vente des équipements de chauffage et de climatisation,
- vente des équipements de sécurité et anti-incendie,
- commerce de produits de quincaillerie,
- vente de matériaux de construction,
- vente des pneumatiques,
- vente des accessoires autos,
- vente des vitres autos,
- vente de la peinture autos,
- vente des équipements industriels et accessoires,
- vente des pièces de rechange et autres équipements et matériels,
- vente des pompes électriques et accessoires,
- vente de cycles et de motocycles,
- commerce des pièces de rechange autos et agricoles,
- vente de matériel d'irrigation et accessoires,
- vente de matériel et produits nécessaires à l'agriculture,
- commerce des équipements agricole et de travaux,
- vente du marbre,
- vente des produits de carrières,
- Commerce des véhicules de transport d'occasion,
- Commerce des matelas et mousse,
- Vente des fruits secs,
- Vente de ferraille et de pièces d'occasion,
- Vente de viandes rouges et dérivés,
- Vente de pâtisserie et de glace,
- Superettes.

3- Activités de services

- location des robes de mariées,
- exploitation des salles de fête,
- impresario,
- exploitation des salons d'esthétique,
- exploitation des salons de thé,
- exploitation des laboratoires photo,
- opticien,
- imprimerie,
- torréfaction de café,
- activité thermale et thalassothérapie,
- exploitation des hôtels non classés touristiques,
- organisation des séminaires,
- agents de joueurs,
- reproduction des enregistrements informatiques,
- location de voitures,
- exploitation des entreposages frigorifiques.
- transport, manutention et entreposage,
- location de matériel et engins de travaux,
- entreprises de bâtiment.
- travaux publics,
- constructions métalliques,
- Bureaux de change,
- Transport de fonds,
- Kiosques et revente de carburant,
- Pensions de famille,
- Chambres d'hôtes,
- Agences de publicité,
- des salons et des foires,
- Cafés de toute catégorie y compris les buvettes,
- Mécanique générale,
- Tôlerie et peinture automobiles,
- Electricité automobiles,
- Location immobilière meublée.

Annexe 3. Régime fiscal et social de l'auto-entrepreneur

Personnes éligibles : Il est entendu par auto-entrepreneur au sens du présent décret-loi, toute personne physique de nationalité tunisienne exerçant individuellement une activité dans le secteur de l'industrie, de l'artisanat, des métiers, du commerce ou des services autres que les professions non commerciales à l'exception de la profession des journalistes et des services dans le domaine de la créativité digitale, à condition que son chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 75 mille dinars. La liste des services dans le domaine de la créativité digitale est fixée par un décret.

Ce régime s'applique aux personnes physiques :

- exerçant une activité sans le dépôt de la déclaration d'existence avant l'inscription au registre de l'auto-entrepreneur.
- ayant déposé spontanément une déclaration de cessation d'activité depuis une période égale ou supérieure à 10 ans au premier janvier 2025 et dont il a été prouvé le non-exercice de toute activité soumise à l'obligation de dépôt de la déclaration d'existence pendant la même période.

Personnes exclues : Les personnes ne remplissant pas les conditions du bénéfice du régime forfaitaire de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ne peuvent pas bénéficier du régime de l'auto-entrepreneur.

Sont exclues du bénéfice du régime de l'auto-entrepreneur, les personnes établies pour leur propre compte et réalisant un chiffre d'affaires avec des entreprises avec lesquelles elles étaient liées par une relation de travail.

Durée du régime : Le régime de l'auto-entrepreneur est accordé pour une période de 4 ans renouvelable à la demande du concerné une seule fois pour une période supplémentaire de 3 ans.

Organisation et administration du régime : Le régime de l'auto-entrepreneur est géré à travers la plateforme : https://www.autoentrepreneur.tn

Nonobstant la législation en vigueur, il est créé au sein de la plateforme des services un registre électronique national spécial dénommé « Registre national de l'auto-entrepreneur » dans lequel sont réalisées les opérations suivantes :

- L'inscription et la réinscription,
- La notification de la décision d'inscription ou de non-inscription,
- La déclaration du chiffre d'affaires,
- Le paiement de la contribution unique,
- Le renouvellement du bénéfice du régime de l'auto-entrepreneur,
- L'information des décisions de radiation du registre de l'auto-entrepreneur et les plaintes y afférentes,
- L'information et la communication avec les intéressés pour tout ce qui concerne les droits et obligations relatifs au régime de l'auto-entrepreneur.

Adhésion au régime : Toute personne, désirant adhérer au régime de l'auto-entrepreneur, doit déposer une demande d'inscription électronique au registre national de l'auto-entrepreneur. Une carte dénommée « carte de l'auto-entrepreneur » est délivrée à l'auto-entrepreneur à cet effet.

Obligations : L'auto-entrepreneur est tenu de :

- Détenir une carte d'inscription au Registre national de l'auto-entrepreneur,
- Remplir les conditions nécessaires à l'exercice de l'activité conformément à la législation réglementant l'activité concernée,
- Respecter les règles relatives à la concurrence, à la protection du consommateur, à la santé, à la sécurité et aux droits et procédures fiscaux et sociaux conformément à la législation en vigueur,

- Fournir des données exactes, complètes et actualisées relatives à sa situation et à l'exercice de son activité,
- Déclarer le chiffre d'affaires réalisé dans les délais,
- Tenir un registre numéroté et paraphé par les autorités fiscales compétentes, qui peut être téléchargé, sur lequel sont enregistrées quotidiennement les dépenses et recettes sur la base des documents justificatifs.

Régime fiscal et social : L'auto-entrepreneur bénéficie d'un régime fiscal et social spécifique qui consiste à payer une contribution unique à partir du premier janvier de l'année qui suit celle de l'inscription au registre de l'auto-entrepreneur. Ladite contribution est libératoire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, de la taxe sur la valeur ajoutée et des autres taxes dues sur le chiffre d'affaires ainsi que de la cotisation au régime de sécurité sociale.

La valeur de la contribution unique est fixée comme suit :

- 200 dinars par an pour les personnes exerçant dans les zones communales conformément aux limites territoriales des communes en vigueur avant le 1er janvier 2015 et 100 dinars pour les personnes exerçant dans les autres zones, et ce, au titre de l'impôt sur le revenu.

  L'impôt payé comprend la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel (TCL) au taux de 20% dudit impôt, et ce, nonobstant le minimum de ladite taxe.
- la cotisation sociale calculée selon la nature de l'activité comme suit :

  • conformément aux cotisations dues au titre de l'affiliation au régime de sécurité sociale pour les métiers et les activités artisanales ;

  • conformément aux cotisations dues au titre de l'affiliation au régime de sécurité sociale des travailleurs non-salariés dans les secteurs agricole et non agricole correspondant à la classe de revenu appropriée à l'activité pour la profession des journalistes et les services dans le domaine de la créativité digitale. (Régime indépendant).

La contribution unique n'est pas due au cours de la période allant de la date d'inscription à la plateforme de l'auto-entrepreneur jusqu'à la fin du trimestre au cours duquel expire une période de 12 mois à compter de ladite date d'inscription.

Le Fonds national de l'emploi prend en charge le paiement des cotisations sociales pendant ladite période d'exonération.

La contribution unique est liquidée et payée par les moyens de paiement électronique fiables en quatre versements par déclaration électronique dans les quinze jours suivant chaque trimestre.

En cas de non-paiement de la contribution unique dans lesdits délais, une amende fiscale administrative de 5 dinars par mois ou fraction de mois de retard est appliquée au titre de l'impôt sur le revenu, majorée des pénalités de retard dues conformément à la législation relative à la sécurité sociale en vigueur.

Radiation : L'auto-entrepreneur est radié du Registre national de l'auto-entrepreneur dans l'un des cas suivants :

- Sur demande de l'intéressé, présentée à travers la plateforme de services dédiée à cet effet,
- Le non-paiement de la contribution unique requise au titre de quatre trimestres consécutifs,
- Le dépôt de déclarations ne comportant pas le chiffre d'affaires au titre de cinq trimestres consécutifs,
- Le dépassement du plafond annuel du chiffre d'affaires,
- Le non-respect des conditions exigées pour l'exercice de l'activité ou pour bénéficier du régime spécifique de l'auto-entrepreneur,
- L'interdiction d'exercice de l'activité en vertu d'une décision juridictionnelle définitive.

En cas de radiation définitive, le concerné est déclassé à l'un des régimes fiscaux en vigueur, et ce, à partir du premier janvier de l'année qui suit celle de la radiation.

Annexe 3. Liste des zones de développement régional

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 Djedeliane		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
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 Djérissa		X
- Délégation d'El Ksour		X
- Délégation de Dahmani		X
- Délégation de Sers		X
- Délégation de Touiref		X
Gouvernorat de Tataouine		
- Délégation de Tataouine Nord		X
- Délégation de Tatatouine Sud		X
- Délégation de Bir Lahmar		X
- Délégation de Smar		X
- Délégation de Ghomrassen		X
- Délégation de Dhehiba		X
- Délégation de Remada		X
Gouvernorat de Béja		
- Délégation de Medjez El Bab	X	
- Délégation de Béja Nord		X
- Délégation de Béja Sud		X
- Délégation de Teboursouk		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 Makhlouf		X
- Délégation de Béni Khedeche		X
Gouvernorat de Mahdia		
- Délégation de Chorbane		X
- Délégation d'Essouassi		X
- Délégation de Hébira		X
- Délégation de Ouled Chamekh		X
Gouvernorat de Gabès		
- Délégation de Mareth		X
- Délégation d'El Hamma		X
- Délégation de Menzel El Habib		X
- Délégation de Nouvelle Matmata		X
- Délégation de Matmata		X
- Délégation de Dekhilet Toujane		X
- Délégation d'El Hamma Ouest		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 Djoumine		X
- Délégation de Ghézala		X
- Délégation de Sedjnane		X
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 4. Tableau récapitulatif des avantages fiscaux

Secteurs	Déduction des bénéfices provenant de l'activité[79]	Après la période de déduction		Dégrèvement financier	
		Personnes morales	Personnes physiques	Déduction	Minimum d'impôt
Entreprises nouvellement créées à partir de 2017 dans les secteurs éligibles	Déduction dégressive sur 4 ans à partir de **l'année** d'entrée en activité (100%, 75%, 50% et 25%)	IS 20%	Barème annuel d'impôt	-	-
Entreprises nouvellement créées en 2018, 2019 et 2020 dans les secteurs éligibles	Exonération totale pendant 4 ans à partir de **la date** d'entrée en activité	IS 20%	Barème annuel d'impôt	-	-
Entreprises nouvellement créées en 2024 et 2025 dans les secteurs éligibles	Exonération totale pendant 4 ans à partir de **l'année** d'entrée en activité	IS 20%	Barème annuel d'impôt		
Développement régional	Zone 1 : Déduction totale 5 ans Zone 2 : Déduction totale 10 ans[80]	IS 10%	Déduction 2/3 des revenus	100%	Non appliqué
Agriculture et pêche	Déduction totale 10 ans	IS 10%	Déduction 2/3 des revenus	100%	Non appliqué
Entreprises créées par les jeunes diplômés âgés de moins de 40 ans	« Application du régime des entreprises nouvellement créées »	IS 20%	Barème annuel d'impôt	100%	Exigé

[79] Minimum d'impôt fixé par les articles 12 et 12 bis de la loi de promulgation du Code IRPP & IS non exigé.
[80] Cumulable avec l'exonération de 4 ans accordée aux entreprises nouvellement créées en 2018, 2019, 2020, 2024 et 2025.

Activités de soutien et de lutte contre la pollution	« Application du régime des entreprises nouvellement créées »	IS 10%	Déduction des 2/3 revenus	-	-
Entreprises réalisant des investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise et des investissements d'innovation	« Application du régime des entreprises nouvellement créées »	IS 20%	Barème annuel d'impôt	100%	Exigé
Entreprises réalisant des investissements dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable	« Application du régime des entreprises nouvellement créées »	IS 20%	Barème annuel d'impôt	100%	Exigé
Entreprise totalement exportatrice	« Application du régime des entreprises nouvellement créées »	IS 20%	Barème annuel d'impôt	-	-
Startups	Exonération totale pendant la période de labélisation	IS 20%	-	100%	Non appliqué
Sociétés communautaires	Exonération totale pendant 10 ans	IS 20%	-	-	-
Fonds d'amorçage	-	-	-	100%	Non appliqué
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
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

Annexe 5. Tableau récapitulatif des retenues à la source

❖ Montants servis aux personnes résidente ou établies en Tunisie

Désignation	Taux
Honoraires - servis aux personnes morales et aux personnes physiques soumises à l'IR selon le régime réel. - servis aux personnes physiques soumises à l'IR selon le régime forfaitaire.	 3% 10%
Rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation	10%
Rémunérations servies à des personnes physiques salariées ou autres en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel exercé en dehors de leur activité principale	15%
Rémunérations occasionnelles payées par le même employeur - Paie informatisée - Paie non informatisée	 Barème 20%
Commissions - servies aux distributeurs agréés des opérateurs de réseaux des télécommunications. - autres bénéficiaires.	 1,5% 10%
Courtage	10%
Loyers d'immeubles bâtis et non bâtis y compris les propriétés agricoles et des fonds de commerce	10%
Loyers d'hôtel	3%
Jetons de présence et autres rémunérations attribuées aux membres des conseils, des directoires et des comités des sociétés anonymes en leur dite qualité.	20%
Revenus de capitaux mobiliers (intérêt) à l'exception des intérêts des dépôts et des titres en devises et en dinars convertibles.	20%
Acquisitions de marchandises, matériel, équipements et de services au titre des montants égaux ou supérieurs à 1000 D y compris la TVA : - montants dont les revenus en provenant bénéficient de la déduction des deux tiers ou dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'IS au taux de 10%. - montants dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'IS au taux de 15%. - montants dont les revenus en provenant sont soumis à l'impôt sur le revenu ou dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'IS au taux de 35%.	 0,5% 1% 1,5%
Acquisition de fonds de commerce.	2,5%
Acquisition d'immeubles ou de droits sociaux dans les sociétés immobilières auprès des personnes physiques et des personnes morales résidentes	2,5%
Revenus distribués (Dividendes) servis aux personnes physiques	10%
Rémunérations payées en contrepartie de la performance dans la prestation des services pour le compte d'autrui.	10%
Rémunérations servies aux artistes, aux créateurs et aux titulaires des droits d'auteur et des droits voisins dans le cadre de la gestion collective des droits de la propriété littéraire et artistique	5%
Sommes provenant des jeux de pari, de hasard et de loterie, à l'exception des prix en nature accordés dans ce cadre.	25%

❖ Avances d'impôt sur factures de vente

Désignation	Taux
Les entreprises de production industrielle, y compris celles exerçant dans le secteur de l'artisanat, et les entreprises exerçant l'activité de commerce de gros au titre de leurs ventes au profit des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales (BNC).	1%
Les entreprises de production industrielle et les entreprises exerçant dans le secteur du commerce au titre de leurs ventes au profit des intervenants (ne disposant pas d'un identifiant fiscal) dans la distribution de marchandises, de produits et de services ne réalisant pas de bénéfices industriels ou commerciaux au titre d'une autre activité, lorsque la valeur totale des marchandises ou des services acquis ne dépasse pas 20 000 dinars par an.	3%
Les fabricants, les embouteilleurs et les conditionneurs de vins, de bières et de boissons alcoolisées au titre de leurs ventes de ces produits calculée sur le montant figurant sur la facture toutes taxes comprises, et ce, nonobstant la qualité des clients, qu'ils soient des commerçants grossistes ou détaillants, des grandes surfaces commerciales, des distributeurs ou tout autre acquéreur.	5%

❖ **Montants servis aux personnes non résidentes ou non établies en Tunisie (Sous réserves des dispositions plus favorables prévues par les conventions internationales de non double imposition)**

Désignation	Taux
Dividendes servis aux personnes morales et physiques non résidentes non établies en Tunisie	10%
Jetons de présence et autres rémunérations attribuées aux membres des conseils, des directoires et des comités des sociétés anonymes	20%
Rémunérations et revenus servis aux non domiciliés ni établis et non réalisés dans le cadre d'un établissement situé en Tunisie.	15%
Rémunérations et revenus servis aux non-résidents établis en Tunisie qui ne procèdent au dépôt de la déclaration d'existence.	15%
Intérêts	20%
Intérêts des prêts payés aux établissements bancaires non-résidents non établis en Tunisie.	10%
Rémunérations servis à des personnes résidentes ou établies dans un État ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié.	25%
Plus-value provenant de la cession des titres ou des droits y relatifs réalisée par les personnes non-résidents non établis en Tunisie : - Personnes morales non-résidentes (Le montant de la retenue est plafonné à 5% du prix de cession.) - Personnes physiques non résidentes (Le montant de la retenue est plafonné à 2,5% du prix de cession)	 20% 10%
TVA grevant les rémunérations et revenus servis aux non domiciliés ni établis et non réalisés dans le cadre d'un établissement situé en Tunisie	100%
TVA grevant les rémunérations et revenus servis aux non-résidents établis en Tunisie qui ne procèdent au dépôt de la déclaration d'existence.	100%
Cession d'immeubles ou des droits dans les sociétés civiles immobilières représentatifs d'immeubles auprès des personnes morales non résidentes[81]	15%
Rémunérations payées aux non-résidents et établis en Tunisie pour une période n'excédant pas 6 mois au titre : - Chiffre d'affaires brut pour les travaux de construction ; - Chiffre d'affaires brut pour les opérations de montage ; - Chiffre d'affaires brut pour les autres services.	 5% 10% 15%
- Salaires, indemnités, avantages et rémunérations occasionnelles non servies par l'employeur principal servis aux salariés non-résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois.	20%
- Rémunérations revenant aux salariés de nationalité étrangère travaillant auprès des entreprises totalement exportatrices, des organismes financiers non-résidents ou auprès des entreprises pétrolières	20%

[81] Toutefois, les intéressés peuvent opter pour le dépôt de la déclaration d'impôt et le paiement de l'impôt sur les sociétés au titre de ladite plus-value au taux de 20%, et ce après la déduction de la retenue à la source supportée.

❖ Retenues à la source au titre des taxes parafiscales dans le secteur de l'agriculture et de la pêche

Désignation	Taux	Commentaire
Taxe sur les fruits et légumes	**2%**	La taxe n'est pas due sur les ventes d'olives, les produits destinés à l'exportation et les vente des fruits et légumes sur pied.
Taxe sur la vente de maïs et soja	**2,5%**	La taxe n'est pas due sur les produits exportés.
Taxe sur les produits de la pêche	**2%**	La taxe n'est pas due sur les produits destinés à l'exportation.
Taxe pour financer le repos biologique	**1%**	La taxe est due sur les produits de la pêche, y compris les produits d'aquaculture.
Taxe de solidarité au profit du fonds d'indemnisation des dommages agricoles causés par les calamités naturelles	**1%**	Sont soumis à ladite taxe les produits suivants : - les fruits et légumes, - les olives, - les céréales collectées par l'office des céréales, - les produits de la pêche.
Taxe sur la tomate	**5 millimes par Kg**	La taxe sur la tomate destinée à la transformation est due par les producteurs de tomates sur la base des quantités vendues aux unités de transformation.
Taxe sur les viandes	**50 millimes par kg**	La taxe est perçue localement au niveau des abattoirs par les régisseurs et les adjudicataires et les propriétaires des abattoirs privés.
Taxe de statistique sur les céréales	**0,530 dinar par quintal**	La taxe de statistique est payée par l'office des céréales au titre des acquisitions de blé dur, de blé tendre, d'orge et de triticale.

La perception desdites taxes s'effectue par voie de retenue à la source effectuée par :

- Les commissionnaires des marchés pour les ventes effectuées dans l'enceinte des marchés de gros,
- Les fabricants de conserves alimentaires et industriels pour les acquisitions effectuées directement auprès du producteur en dehors du marché de gros,
- Tout autre intervenant dans la commercialisation de ces produits en gros, lorsque ces produits sont acquis directement auprès du producteur.

Ainsi, les approvisionnements en produits agricoles et de pêche auprès des marchés de gros ne sont pas soumis aux taxes des produits agricole et de pêche, étant donné que c'est le commissionnaire du marché qui est tenu de la recouvrer par voie de retenue à la source et de la payer à la recette des finances. (Courrier DGELF n° 0659 du 28 octobre 2020)

Les ventes de fruits et légumes au profit des grandes surfaces ne sont soumises ni à la taxe sur les fruits et légumes ni à la taxe de solidarité au profit du fonds d'indemnisation des dommages agricoles causés par les calamités naturelles, étant donné que les taxes ont été déjà acquittées au niveau du marché de gros. Les montants ayant fait l'objet de retenues à tort à ce titre par les grandes surfaces peuvent faire l'objet d'une demande de restitution. (Courrier DGELF n° 174 du 13 février 2024)

Annexe 6. Indices de réévaluation par les sociétés industrielles de leurs immobilisations corporelles à l'exception des immeubles bâtis et non bâtis

Années	Indices
1990	2,322
1991	2,314
1992	2,308
1993	2,302
1994	2,296
1995	2,290
1996	2,283
1997	2,276
1998	2,266
1999	2,250
2000	2,226
2001	2,193
2002	2,150
2003	2,097
2004	2,034
2005	1,962
2006	1,884
2007	1,803
2008	1,722
2009	1,643
2010	1,566
2011	1,492
2012	1,421
2013	1,353
2014	1,287
2015	1,223
2016	1,161
2017	1,103
2018	1,049
2019	1,000

Annexe 7. Indices de réévaluation par les sociétés de leurs immeubles bâtis et non bâtis

Années	Indices
1970 et antérieures	15,103
1971	13,977
1972	12,816
1973	11,648
1974	10,519
1975	9,477
1976	8,550
1977	7,748
1978	7,067
1979	6,491
1980	6,000
1981	5,578
1982	5,216
1983	4,907
1984	4,642
1985	4,412
1986	4,206
1987	4,013
1988	3,825
1989	3,644
1990	3,471
1991	3,309
1992	3,160
1993	3,027
1994	2,910
1995	2,809
1996	2,721
1997	2,643
1998	2,575
1999	2,512
2000	2,453
2001	2,395
2002	2,336
2003	2,275
2004	2,212
2005	2,146
2006	2,076
2007	2,004
2008	1,927
2009	1,848
2010	1,767
2011	1,685
2012	1,603
2013	1,523
2014	1,445
2015	1,369
2016	1,297
2017	1,228
2018	1,164
2019	1,104
2020	1,050
2021	1,000

Annexe 8. Modèle de tableau de détermination du résultat fiscal

Résultat comptable avant impôt	
Etape 1 : Les réintégrations des charges non déductibles et des produits non comptabilisés	**+**
§ 1. Charges non nécessaires à l'exploitation	
§ 2. Les dépenses à caractères d'immobilisation inscrites en charge	
§ 3. Charges non rattachées à l'exercice	
§ 4. Charges non appuyées de justifications suffisantes et probantes	
§ 5. Charges dont le montant est exagéré auprès des entreprises dépendantes résidentes ou établies à l'étranger	
§ 6. Charges et amortissements relatifs aux établissements situés à l'étranger	
§ 7. Charges et amortissements relatifs aux résidences secondaires, avions et bateaux de plaisance ne faisant pas l'objet de l'exploitation	
§ 8. Les amortissements, les loyers, les dépenses d'entretien, de fournitures, de carburant et de vignette, engagés au titre des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeurs, à l'exception de ceux constituant l'objet principal de l'exploitation	
§ 9. La quote-part des dotations aux amortissements en sus des limites maximales	
§ 10. Amortissements des terrains et des fonds de commerce	
§ 11. Différentiel des amortissements fiscaux par rapport aux amortissements comptables - Contrat de leasing	
§ 12. Charges et amortissements relatifs aux acquisitions auprès des personnes résidentes ou établies dans un État ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié	
§ 13. Frais de réceptions, cadeaux, frais de restauration et de spectacle excédentaires	
§ 14. Dons et subventions non déductibles ou non déclarés	
§ 15. Mécénats non déductibles ou non déclarés	
§ 16. Dépenses excédentaires engagées pour la réalisation des opérations d'essaimage non déductibles	
§ 17. Intérêts excédentaires des comptes courants associés créditeurs	
§ 18. Intérêts excédentaires des titres participatifs	
§ 19. Abandon de créances irrécouvrables	
§ 20. Réduction de valeur des éléments d'actifs	
§ 21. Les provisions à caractère déductible	
§ 22. Les provisions non déductibles	
§ 23. Moins-value de cession des titres des organismes de placement collectif en valeurs mobilières provenant de la distribution des bénéfices	
§ 24. Prise en charge d'impôts directs	
§ 25. Transactions, amendes, confiscations et pénalités non déductibles	
§ 26. Pertes de change non réalisées de l'exercice en cours	
§ 27. Reprise des gains de change non réalisés de l'exercice précédent	
§ 28. Charges non portées à la déclaration de l'employeur	
§ 29. Taxe de voyage (Timbre fiscal de voyage)	

§ 30. Intérêts non décomptés ou décomptés à un taux inférieur au taux prévu pour la rémunération des comptes courants associés	
§ 31. Plus-value de cession des éléments d'actifs non comptabilisée ou insuffisamment comptabilisée	
§ 32. Profit résultant de l'abandon des créances non comptabilisé	
§ 33. Insuffisance de chiffre d'affaires et produits non comptabilisés	
§ 34. Salaires et intérêts servis à l'exploitant (entreprise individuelle)	
§ 35. Salaires et intérêts servis aux associés des sociétés de personnes et assimilées à raison des sommes versées par eux dans la caisse de l'entreprise en sus de leur apport en capital (sociétés de personnes)	
§ 36. Taxe au profit du fonds de soutien de la santé publique	
§ 37. Redevance de compensation	
§ 38. Contribution Sociale de Solidarité	
§ 39. Contribution sectorielle (non conjoncturelle)	
§ 40. Impôt sur le revenu (entreprise individuelle)	
§ 41. Impôt sur les sociétés	
§ 42. Contribution conjoncturelle au profit du budget de l'Etat	
Etape 2 : Les déductions de première catégorie (Famille 1)	-
§ 1. Produits réalisés par les établissements situés à l'étranger	
§ 2. Reprise sur provisions réintégrées au résultat fiscal de l'année de leur constitution	
§ 3. Gains de change non réalisés de l'exercice en cours	
§ 4. Reprise des pertes de change non réalisées de l'exercice précédent	
§ 5. Rappel des taxes et de droits consécutifs à une vérification fiscale	
§ 6. Amortissements excédentaires réintégrés aux résultats des années antérieures	
Résultat fiscal avant déduction des provisions	Σ
Etape 3 : La déduction des provisions	**-**
Limite générale de déduction des provisions (50%)	
§ 1. Provision sur créances douteuses	
§ 2. Provision sur actions cotées en bourse	
§ 3. Provision sur stocks destinés à la vente	
Résultat fiscal après déduction des provisions	Σ
Etape 4 : La déduction déficits reportables et amortissements différés	**-**
§ 1. Réintégration de la dotation aux amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles (de nature déductible)	
§ 2. Déduction des déficits reportables	
§ 3. Déduction de la dotation aux amortissements réintégrée ci-dessus	
§ 4. Déduction des amortissements réputés différés en périodes déficitaires	
Résultat fiscal après déduction des déficits	Σ

Etape 5 : Les déductions de deuxième catégorie (Famille 2)	-
§ 1. Déduction supplémentaire au taux de 30% au titre des amortissements des investissements d'extension ou de renouvellement	
§ 2. Déduction supplémentaire au taux de 30% au titre des amortissements des équipements et du matériel productifs des énergies alternatives ou renouvelables	
§ 3. Déduction supplémentaire au taux de 50% des dépenses de recherche et de développement	
§ 4. Déduction supplémentaire au taux de 50% des dépenses d'innovation	
§ 5. Dividendes distribués par des sociétés établies en Tunisie	
§ 6. Revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières, parts des fonds d'amorçage et parts des fonds communs de placement à risque.	
§ 7. Intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles	
§ 8. Plus-value de cession des actions dans le cadre d'une opération d'introduction à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis	
§ 9. Plus-value de cession des actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis cédées après l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription	
§ 10. Plus-value d'apport dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission totale de sociétés au niveau de la société absorbée ou scindée	
§ 11. Plus-value d'apport dans le cadre d'une opération d'apport des entreprises individuelles dans le capital d'une société au niveau de la société ayant fait l'apport	
§ 12. 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 la BVMT au plus tard à la fin des deux années suivant celle de la déduction.	
§ 13. Plus-value provenant de la cession des entreprises en difficultés économiques dans le cadre du règlement judiciaire ou de la cession d'une branche de son activité ou d'un ensemble de branches complémentaires.	
§ 14. Plus- value de cession des titres au capital des sociétés startups labélisées	
§ 15. Plus- value de cession des parts des fonds d'amorçage et des parts des fonds communs de placement à risque qui emploient leurs actifs dans la souscription aux parts de fonds d'amorçage	
§ 16. Plus-value de cession des actions et des parts sociales cédées ou rétrocédées pour le compte des tiers, par les SICAR souscrites ou acquises dans les entreprises qui ouvrent droit aux avantages fiscaux au titre du réinvestissement, à l'exception des opérations de transmission ou de restructuration	
§ 17. Prime accordée conformément à la législation et à la réglementation en vigueur par l'Etat au profit des jardins d'enfants adhérents au programme de « développement de la petite enfance	
§ 18. Revenu exonéré d'impôt en Tunisie par la convention de non double imposition	
Résultat fiscal avant déduction des bénéfices	Σ
Etape 6 : Identification des revenus et les bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale	
§ 1. Dividendes de source étrangère	
§ 2. Plus-value de cession de terrain, bâtiments et fonds de commerce ;	
§ 3. Plus-value de cession de titres (à l'exception des plus-values déductibles ou exonérées)	
§ 4. Revenus de capitaux mobiliers (intérêts en dinars)	
§ 5. Jetons de présence	
§ 6. Revenus des loyers (après déduction des amortissements y relatifs)	
§ 7. Bénéfices des activités secondaires non couverts par le régime de faveur (Transport, commerce…)	

§ 8. Crédit d'impôt fictif	
§ 9. Indemnité d'assurance pour dédommager un sinistre	
§ 10. Prime d'indemnisation de pertes subies du fait de la résiliation d'un contrat	
§ 11. Gains de change non rattachés à l'activité principale	
§ 12. Autres revenus et les bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale	
Etape 7 : La déduction bénéfices et revenus provenant de l'activité	-
§ 1. Entreprises nouvellement créées : 100%, 75%, 50% et 25% (4 ans)	
§ 2. Développement régional 100% (5 ans ou 10 ans)	
§ 3. Agriculture et pêche 100% (10 ans)	
§ 4. Projets d'Intérêt National 100% (jusqu'à 10 ans)	
§ 5. Déductions réservées aux entreprises individuelles	
§ 5.1. Activités de soutien et de lutte contre la pollution 2/3	
§ 5.2. Développement régional 2/3 (après la période de l'avantage)	
§ 5.3. Agriculture et pêche 2/3 (après la période de l'avantage)	
Résultat fiscal après déduction des bénéfices au titre de l'exploitation	Σ
Etape 8 : Séparation entre les bénéfices imposables à différents taux d'IS	
§ 1. Revenus et les bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale	
§ 2. Bénéfices provenant de l'activité imposable soumis à l'IS au taux du droit commun (20%)	
§ 3. Bénéfices provenant de l'activité imposable soumis à l'IS au taux réduit (10%)	
Etape 9 : La déduction des bénéfices et revenus réinvestis	-
§ 1. Développement régional	
§ 2. Agriculture et pêche	
§ 3. Fonds d'amorçage	
§ 4. Startups	
§ 5. Sociétés créées par les jeunes diplômés de l'enseignement supérieur, dont l'âge ne dépasse pas 40 ans et qui assument la responsabilité de gestion du projet	
§ 6. Secteurs innovants et domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable	
§ 7. Acquisition d'entreprises en difficultés économiques	
§ 8. Sociétés d'investissement à capital risque et fonds communs de placement à risque	
Etape 10 : Réintégration du cinquième de la plus-value provenant d'opérations de fusion, scission ou d'opérations d'apport (dans la limite de 50%) pour la société absorbante ou la société bénéficiaire de la scission ou de l'apport d'entreprise individuelle	+
Résultat fiscal imposable	Σ
Etape 10 : Liquidation de l'IS	
Calcul du minimum d'impôt sur le chiffre d'affaires brut	
Calcul du minimum d'impôt au titre des bénéfices et revenus réinvestis	

Cas pratiques

Cas pratique 1. Entreprise de fabrication de boissons gazeuses

Supposons qu'une entreprise de fabrication de boissons gazeuses ait enregistré au titre de 2023 un résultat comptable déficitaire de 505.000 D. Ce déficit tient compte de la déduction :

- des amortissements des immobilisations corporelles d'un montant de 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 2023 est déterminé comme suit : -505 000 D + 5 000 D + 30 000 D + 120 000 D = - 350 000 D réparti comme suit :

- Déficit reportable 5 ans : 150 000 Dinars
- Amortissements réputés différés indéfiniment reportables : 200 000 Dinars

En 2024, supposons que la société a réalisé un résultat comptable bénéficiaire avant impôt de 650 000 Dinars et un chiffre d'affaires de 10 Millions de dinars TTC.

Le résultat comptable de l'exercice 2024 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 pour litiges en prud'hommes	30 000
Redevance de compensation des boissons gazeuses	295 000
Indemnité de départ à retraite	6 000
Publicité sur les réseaux sociaux	30 000

Ainsi, le résultat fiscal de l'exercice 2024 s'établit comme suit :

Résultat comptable avant impôt	650 000
À 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 pour litiges en prud'hommes	30 000
Redevance de compensation des boissons gazeuses	295 000
Résultat fiscal (1)	**1 000 000**
Déduction des provisions déductibles	0
Résultat fiscal (2)	**1 000 000**
Déduction des déficits fiscaux (Exercice 2023)	-350 000
Résultat fiscal (3)	**650 000**
Impôt sur les sociétés (20%)	130 000

Cas pratique 2. Entreprise de fabrication de meubles

Supposons qu'une entreprise de fabrication de meubles constituée en 2005, disposant d'une attestation d'entrée en activité en date du 1er mars 2007 et qui a réalisé la première opération d'exportation le 1 juin 2015.

En 2024, ladite société a réalisé un chiffre d'affaires de 10 000 000 Dinars HT[82] 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 2024 s'est soldé par un résultat comptable déficitaire avant Impôt (IS et CSS) de -105 000 Dinars. La balance générale fait apparaitre 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 cession d'actions cotées BVMT **(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'une voiture de tourisme		5 000
739	Quote-part subvention d'investissement		18 000
751	Intérêt des dépôts en devises		10 000
755	Gains de change **(f)**		85 000
780	Reprise sur provision **(g)**		45 000

(a) Les actions ont été acquises courant l'année 2015.

(b) Dont 70 000 Dinars au titre de l'actualisation des dettes et créances au 31 décembre 2024.

(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.

(f) Dont 30 000 Dinars au titre de l'actualisation des dettes et créances au 31 décembre 2024.

(g) En 2023, 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 2023. En 2024, 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.

[82] 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.

À noter que la société a enregistré une perte fiscale au cours de l'exercice 2023 de 150 000 Dinars dont 65 000 Dinars d'amortissements réputés différés en périodes déficitaires.
L'IS de l'exercice 2024 est calculé comme suit :

Résultat comptable 2024 (avant impôt)	-105 000
À réintégrer	
Différence de règlement clients	80 000
Pertes de changes non réalisées	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**
À déduire (produit famille 1)	
Gains de change non réalisés	-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 (État 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 2024	800 000
Déduction des pertes fiscales (Exercice 2023)	-85 000
Déduction de l'amortissement de l'exercice 2024	-800 000
Déduction des amortissements différés (Exercice 2023)	- 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	
Etape inutile en l'absence d'un bénéfice provenant de l'activité déductible ou soumis à l'IS au taux réduit	
Résultat fiscal imposable	**90 000**
Impôt sur les sociétés (20%)	18 000
Calcul du minimum d'impôt	
Chiffre d'affaires brut TTC (1 500 000 x 1,01 x 1,19 + 8 500 000)	10 302 850
Minimum d'impôt (0,2%)	20 606
Impôt sur les sociétés dû (max)	**20 606**

Reprenons les mêmes données en supposant que le montant des déficits fiscaux provenant des exercices antérieurs était de 1 188 000 dinars (au lieu de 150 000 dinars) détaillé comme suit

Année	Déficits reportables	Amortissements différés	Total
2018	8 000	10 000	18 000
2019	130 000	150 000	280 000
2020	255 000	345 000	600 000
2021	50 000	100 000	150 000
2022	-	80 000	80 000
2023	-	60 000	60 000
Total	**443 000**	**745 000**	**1 188 000**

Résultat comptable 2024 (avant impôt)		-105 000
Réintégration (détail ci-dessus)		680 000
Déduction famille 1 (détail ci-dessus)		-75000
Résultat fiscal 1		**500 000**
Déduction des provisions		-250 000
Résultat fiscal 2		**250 000**
Déduction des déficits fiscaux		
Réintégration de l'amortissement de l'exercice 2024		800 000
	Sous total	**1 050 000**
Déduction de la perte fiscale 2019		-130 000
Déduction de la perte fiscale 2020		-255 000
Déduction de la perte fiscale 2021		-50 000
	Sous total	**615 000**
Déduction de l'amortissement de l'exercice 2024		-800 000
Résultat fiscal 4 (Amortissements différés 2024)		**-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 5ème année inclusivement. Ainsi, le déficit de 2018 est reportable uniquement sur les exercices de 2019 à 2023 (5 ans).

Les déficits fiscaux reportables de l'exercice 2024 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
2018		10 000	10 000
2019	-	150 000	280 000
2020	-	345 000	600 000
2021	-	100 000	150 000
2022	-	80 000	80 000
2023	-	60 000	60 000
2024	-	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) ne peut engendrer un déficit fiscal ou l'aggraver.

Cas pratique 3. Activités de soutien

Supposons qu'une société exploitant un parc de loisirs (activité de soutien), créée sous la forme d'une SUARL disposant d'une déclaration d'investissement de création auprès de l'API en date du 30 novembre 2019, ayant obtenu sa carte d'identification fiscale le 15 décembre 2019 et entrée en activité effective au cours de l'année 2022. L'investissement déclaré était de 3 millions de dinars financé à hauteur de 30% par fonds propres (capital social) et le reste par des crédits bancaires.

En 2023 a entamé son programme de développement en procédant à un investissement d'extension comportant des équipements de réalité virtuelle conçus pour les jeux d'un montant de 200 000 dinars ayant fait l'objet d'une déclaration auprès de l'API en date du 16 novembre 2023. L'investissement d'extension est entré en activité le 15 mai 2024.

Pour réduire la charge d'électricité, la société a commencé à investir dans une installation de photovoltaïque pour un budget total de 50 000 dinars avec un taux d'avancement de 80% jusqu'au 31 décembre 2024. L'investissement a été finalisé en février 2025 et la société a obtenu attestation délivrée par l'agence nationale pour la maîtrise de l'énergie prouvant la catégorie desdits équipements et matériel.

La société a réalisé au titre de l'exercice 2024, un résultat comptable de 1 million de dinars (avant impôt) pour un chiffre d'affaires de 12 millions de dinars TTC.

La balance générale au niveau des comptes de gestion comporte le détail suivant :

		Débit	Crédit
Charges	Frais de marketing	150 000	
	Cadeaux comportant le logo du parc à des fins publicitaires	30 000	
	Frais d'hébergement et de restauration des fournisseurs chinois	5 000	
	Dons accordés à des familles nécessiteuses	10 000	
	Rémunération du gérant	200 000	
	Retenue à la source TVA au titre des factures d'assistance technique des fournisseurs chinois	8 000	
	Amortissement de la voiture du gérant (9 chevaux fiscaux)	20 000	
	Redevance municipale au titre de l'implantation des panneaux de publicité	5 000	
	Infraction de la police de l'environnement pour non-respect des règles d'hygiène et de propreté	12 000	
	Charge d'intérêt de financement de l'investissement	200 000	
Produits	Apurements d'anciens soldes fournisseurs locaux		20 000
	Dividendes des participations dans des sociétés établies à l'étranger		60 000
	Dividendes des participations dans des sociétés établies en Tunisie		18 000
	Plus-value provenant de la cession des actions SICAV		70 000
	Plus-value provenant de la cession d'un immeuble		170 000
	Quote-part subvention d'investissement		10 000
	Gain de change réalisé		13 000
	Extourne d'une perte de change non réalisée de l'année précédente		12 000

Supposons que le parc de loisirs ait réinvesti :

- un montant de 50 000 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 150 000 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 (1er 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.

Cas pratique 4. Développement régional

Supposons une entreprise industrielle implantée dans une zone de développement régional (1er groupe) qui a réalisé au titre de l'année 2024 un résultat comptable de 1.300.000 dinars (avant impôt) pour un chiffre d'affaires de 14.000.000 dinars TTC.

Au titre de l'exercice 2024, la société a réalisé les produits suivants :

- Plus value sur cession de voiture de tourisme : 20 000 dinars ;
- Subvention de mise à niveau : 200 000 dinars ;
- Produit de placement en pension livrée : 100 000 dinars
- Reprise sur provision pour risque : 250 000 dinars

Supposons que la date d'entrée en activité effective au cours de l'année 2016 et qu'elle ait réalisé plusieurs opérations d'extension telles que précisé dans le tableau ci-après :

Année	Montant de l'investissement	%	Avantage
2016	7 000 000	14%	Expire en 2021
2017	0	0%	
2018	4 000 000	8%	Expire en 2023
2019	0	0%	
2020	4 000 000	8%	Expire en 2025
2021	28 000 000	16%	Expire en 2026
2022	12 000 000	24%	Expire en 2027
2023	15 000 000	30%	Expire en 2028
2024	0	0%	
Total	**50 000 000**	**100%**	

Dans ce cas, l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 2024 est déterminé comme suit :

Résultat comptable	**1 300 000**
Réintégration (absence de charge non déductible)	**0**
Déduction (absence de produit non imposable)	**0**
Résultat fiscal	**1 300 000**
Gains exceptionnels non rattachés à l'activité (Produit de placement)	100 000
Résultat fiscal avant déduction des bénéfices provenant de l'activité	**1 200 000**
Déduction des bénéfices provenant des investissements d'extension 2020 (8%)	-96 000
Déduction des bénéfices provenant des investissements d'extension 2021 (16%)	-192 000
Déduction des bénéfices provenant des investissements d'extension 2022 (24%)	-288 000
Déduction des bénéfices provenant des investissements d'extension 2023 (30%)	-360 000

	Base 10%	Base 20%	Total
Résultat fiscal imposable	264 000	100 000	364 000
Impôt sur les sociétés	26 400	20 000	46 400
Minimum d'impôt :14 MDT x 0,1% x (1-78%)	3 080	N/A	3 080

Cas pratique 5. Développement agricole

Supposons une société agricole constituée en 2012 ayant pour objet la culture des arbres fruitiers à la délégation de Medjez el Bab du Gouvernorat de Beja (zone de développement régional du 1er groupe).

Courant le mois de juin 2023, 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 2024.

La société exerce plusieurs activités dont le régime fiscal est le suivant :

- 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.

  L'activité agricole n'est pas soumise à la TCL et à la contribution au FOPROLOS.

- Une **activité de service liée à l'agriculture** soumise à l'IS au taux de 20% 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 (1er 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.

  Pour les produits de l'agriculture frigorifiés, la TVA de 7% est liquidée sur la base de la différence entre le prix de vente et le prix d'achat, nonobstant qu'elles soient réalisées pour son propre compte ou bien pour le compte d'autrui.

  Le personnel affecté à l'activité de l'entrepôt frigorifique est exonéré de la TFP et de la contribution au FOPROLOS en raison de l'implémentation de l'investissement dans une ZDR.

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

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

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

Enfin, les charges communes de structures seront réparties proportionnellement aux chiffres d'affaires des différentes activités.

Cas pratique 6. Société d'investissement à capital risque

Supposons qu'une société anonyme opérant dans le domaine des services informatiques ait déposé, le 12 juillet 2023 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 2024, une attestation justifiant l'emploi des montants déposés auprès d'elle au cours de l'année 2023, 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 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 2024 et avant la date limite du dépôt de la déclaration de l'impôt sur les sociétés de l'année précédente, la société peut bénéficier de l'avantage au titre de l'exercice 2023 ou de l'exercice 2024, et ce, selon les 2 hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : Le résultat de l'exercice de l'emploi des montants dans le capital de la clinique, soit l'exercice 2024 est bénéficiaire de 200 000 Dinars et un chiffre d'affaires TTC de de 6 Millions de 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 20%)	14 000
Minimum d'impôt dû (200 000 D x 10%)	10 000
Minimum d'impôt du chiffre d'affaires (6 MD x 0,2%)	12 000

Le minimum d'impôt de 12 000 Dinars serait exigible.

Hypothèse 2 : Les résultats des exercices 2023 et 2024 sont déficitaires, dans ce cas, la société 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 2029, elle peut bénéficier de la déduction de la plus-value réalisée à ce titre dans la limite de 50% de son montant.

Reprenons les données de l'exemple et supposons que la SICAR ait délivré à la société, lors du dépôt des fonds en 2023, 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 2023, 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 20%)	82 000
Minimum d'impôt dû (560 000 D x 10%)	56 000
Minimum d'impôt du chiffre d'affaires (5 MD x 0,2%)	10 000

Donc, l'impôt sur les sociétés dû serait de 82 000 Dinars.

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

- souscrites au cours de l'exercice 2024 au capital de la société de distribution des produits de beauté réalisant aussi une plus-value de 15 000 Dinars.
- souscrites au cours de l'exercice 2024 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 est déterminé comme suit :

- la plus-value provenant de la cession des actions dans le capital de la société commerciale : aucun avantage puisque le secteur commercial n'ouvre pas droit aux avantages fiscaux au titre de réinvestissement des bénéfices et revenus,
- la plus-value de cession des actions de la clinique : son régime fiscal est déterminé en fonction de l'année de cession selon les deux hypothèses suivantes :
    - Hypothèse 1 : La cession a lieu avant l'expiration de 5 ans de détention (avant 1er janvier 2030) ; La plus-value en question n'est pas déductible pour la détermination du résultat imposable de l'exercice de la cession.
    - Hypothèse 2 : La cession a lieu après 5 ans de détention (à partir du 1er janvier 2030) ; 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.

Cas pratique 7. Entreprise nouvellement créée

Monsieur Nabil est un pharmacien retraité qui a décidé de céder le fonds de commerce de sa pharmacie et a fermé sa patente pour se concentrer à son nouveau projet portant sur la création d'une policlinique « E-SANTE » à édifier sur un terrain titré sis à l'Ariana dont il est propriétaire par héritage de son père décédé le 1er avril 2010.

La déclaration de succession du père de Monsieur Nabil n'a pas été déposée vu que l'année 2010 est prescrite. A noter que le père a acquis historiquement le terrain le 1er février 2015 pour un montant de 500 000 dinars hors droit d'enregistrement de 6%.

Le terrain a fait l'objet d'un apport en nature dans le capital social de la société lors de la création valorisé à 3 000 000 dinars.

Question 1 : Quel est le régime de l'apport du terrain dans le capital de la société E-SANTE en matière de TVA, retenue à la source, droit d'enregistrement et impôt sur le revenu ?

En matière de retenue à la source : L'opération d'apport d'un terrain n'est pas soumise à la retenue à la source due sur les cessions d'immeubles de 2,5%

En matière de TVA : L'opération d'apport d'un terrain par un particulier n'est pas soumise à la TVA. Toutefois, si Monsieur Nabil est habitué à céder des biens immobiliers alors il sera qualifié de marchand de biens et la TVA sera exigée sur la marge de profit.

Selon les articles 1er et 6 du Code de la TVA, la vente d'immeubles effectuée par les personnes qui, habituellement, achètent ces biens en vue de leur revente est soumise à la TVA liquidée sur la base de la différence entre le prix de vente et le prix d'achat, tous frais, droits et taxes inclus, à l'exclusion de la TVA.

Dans ce sens, l'administration fiscale, dans la note commune n° 06/2024, le caractère habituel pour la vente de lots de terrain non aménagé existe à partir de la 3ème opération de vente.

Dans le présent cas, le terrain objet de l'apport provient d'un héritage et n'a pas été acheté par Monsieur Nabil. A notre avis, la cession d'un terrain hérité, en dehors d'une opération de lotissement, demeure toujours non soumise à la TVA.

En matière de droit d'enregistrement : l'apport d'un terrain, non grevé d'un passif, au capital d'une société est soumis à formalité d'enregistrement au droit fixe de 150 dinars. Toutefois, en raison de la règle de non cumul des droits fixes prévue par l'article 19 § II du code des droits d'enregistrement, seul un droit fixe de 150 dinars sera exigé lors de l'enregistrement des statuts lors de la création de la société.

Le droit d'immatriculation à la conservation de la propriété foncière fixé à 1% de la valeur du bien immeuble est exigible ; soit un montant de 30 000 dinars.

Le transfert de propriété du terrain à Monsieur Nabil lors de la succession n'a été enregistré à la recette des finances. Ainsi, le défaut d'origine de 3% sera exigé en raison du non dépôt de la déclaration de succession du père ; soit un montant de 90 000 dinars.

En matière d'impôt sur le revenu : l'apport d'un terrain au capital d'une société est considéré comme une opération de cession soumise à l'impôt sur la plus value immobilière. S'agissant d'un bien hérité, le taux d'impôt est fixé à 10%.

En raison du non dépôt de la déclaration de succession, la plus-value est constituée, du prix de cession. Soit un impôt à payer de 3 000 000 dinars x 10% = 300 000 dinars.

Monsieur Nabil obtenu l'attestation de dépôt de la déclaration d'investissement auprès de l'APII le 20 novembre 2019 et a créé la société sous la forme d'une SARL, avec son épouse, suivant statuts en date du 1er février 2020.

Le schéma d'investissement et de financement déclaré à l'APII a été réalisé en totalité. Les travaux de construction de la clinique sont achevés le 1er mars 2022 et l'entreprise est entrée en activité le 1er septembre 2023.

Question 2 : déterminer le régime fiscal de la clinique ?

La clinique est soumise à l'IS au taux de 20% avec un minimum d'impôt de 0,2% du chiffre d'affaires TTC. Les établissements sanitaires ne bénéficient plus du régime d'imposition réduit accordé aux activités de soutien.

Elle est soumise aux taxes suivantes :

- Taxe au profit du fonds de soutien de la santé publique de 1% du chiffre d'affaires HT ;
- Taxe sur la valeur ajoutée au taux de 7% du chiffre d'affaires, y compris celui réalisé avec les étrangers ;
- TCL au taux chiffre d'affaires TTC, y compris celui réalisé avec les étrangers ;
- TFP 2% et FOPROLOS 1% des salaires bruts ;
- Droit de timbre de 1 dinar sur chaque facture de vente

Toutefois, la clinique peut bénéficier du régime accordé aux entreprises nouvellement créées relatif à la déduction dégressive des bénéfices provenant de l'activité de 4 ans :

- Déduction 100% au titre de la 1ère année d'activité (2023)
- Déduction 75% au titre de la 2ème année d'activité (2024)
- Déduction 50% au titre de la 3ème année d'activité (2025)
- Déduction 25% au titre de la 4ème année d'activité (2026)

Le bénéfice des présentes dispositions 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 (avant le commencement de l'investissement),
- La réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un minimum de fonds propres fixé à 30% du coût de l'investissement.
- 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.

En outre, l'avantage est subordonné au respect des règles régissant l'investissement à savoir :

- Entamer l'exécution de l'investissement dans un délai d'une année à compter de la date de son obtention.
- La réalisation du programme d'investissement durant les quatre premières années à compter de la date de déclaration de l'investissement.

Les données comptables de la société se présentent comme suit :

Compte	Désignation	Solde 2023	Solde 2024	Solde 2025
615	Location voiture (A)	2 500	10 000	15 000
622	Rémunération des intermédiaires (B)	20 000	100 000	120 000
623	Cadeau comportant le logo de l'entreprise à des fins promotionnelles	50 000	10 000	10 000
636	Pertes sur apurement de créances	0	8 000	22 000
641	Salaire du gérant majoritaire	50 000	200 000	200 000
642	Dommage et intérêt pour licenciement abusif	0	0	15 000
651	Intérêts bancaires (C)	50 000	200 000	150 000
661	Taxe au profit du fonds de soutien de la santé publique	39 700	179 000	218 800
681	Dotation aux amortissements des immobilisations (D)	300 000	1 200 000	1 280 000
682	Dotation aux résorptions des frais préliminaires (E)	150 000	600 000	600 000
690	Impôt sur les sociétés	8 500	38 300	46 800
6XX	Autres comptes de charges	3 799 300	16 598 900	18 240 200
701	Chiffre d'affaires avec les libyens	-1 000 000	-8 000 000	-10 000 000
702	Chiffre d'affaires avec les tunisiens	-3 000 000	-10 000 000	-12 000 000
709	RRR, avoirs financiers (F)	25 000	100 000	120 000
736	Profits sur apurement de dettes	-5 000	-12 000	-23 000
755	Gains de changes (G)	-3 000	-19 200	-19 800
	Résultat de l'exercice	**487 000**	**1 213 000**	**-1 005 000**

(A) location d'une ambulance avec chauffeur dont la puissance fiscale est de 12 cv.

(B) il s'agit d'une rémunération accordée à des agences libyennes au titre des services d'intermédiation pour la mise en relation des malades provenant de la Libye moyennant une commission de 10% du chiffre d'affaires. Aucune retenue à la source n'a été effectuée en application de la convention internationale de l'UMA.

(C) Un crédit bancaire spécifique a été contracté pour la construction des bâtiments. Les intérêts y relatifs ont été inscrits en frais préliminaire pour la période allant jusqu'au 31 aout 2023 ; soit 180 000 dinars. A partir de la date d'entrée en activité les charges d'intérêts sont comptabilité en charge de l'exercice en respectant la règle de séparation des exercices.

(D) la société a réalisé un investissement d'extension déclaré à l'API en décembre 2024 pour l'acquisition de matériels d'IRM pour un montant de 1 000 000 dinars. Ledit matériel a été acquis et mis en service novembre 2025.

En outre, la société a respecté les taux maximums des amortissements. Les bâtiments sont amortis sur 20 ans.

(E) la société a choix d'amortir les frais prémilitaires sur 3 ans selon la règle du prorata temporis.

(F) il s'agit des factures d'avoir pour réduction de prix au titre du chiffre d'affaires réalisé avec les organismes conventionnés en cas de paiement au comptant. Lesdites factures n'ont pas été portées dans la déclaration de l'employeur. En effet, la déclaration de l'employeur n'a comporté que les paiements ayant fait l'objet d'une retenue à la source.

(G) le gain de changes résulte de la différence entre le taux de change de comptabilisation du chiffre d'affaires réalisé avec les libyens et celui appliqué par la banque lors du versement des devises.

Question 3 : déterminer le résultat fiscal des exercices 2023, 2024 et 2025, sachant que la loi de finances 2023 a supprimé les établissements sanitaires et hospitaliers de la liste des activités éligibles aux activités de soutien.

Désignation	**Exercice 2023**	**Exercice 2024**	**Exercice 2025**
Résultat comptable net	**-487 000**	**-1 213 000**	**1 005 000**
A réintégrer			
Commissions non portées dans la déclaration de l'employeur[83]	20 000	100 000	120 000
Pertes sur apurement de créances	0	8000	22 000
Dotation aux résorptions des frais préliminaires - Parts des intérêts non capitalisés dans le coût de l'immobilisation[84]	20 000	60 000	60 000
Taxe au profit du fonds de soutien de la santé publique	39 700	179 000	218 800
Impôt sur les sociétés	8 500	38 300	46 800
Réductions (factures d'avoir) non portées à la déclaration de l'employeur	25 000	100 000	120 000
A déduire			
Amortissement complémentaire des intérêts bancaires capitalisés dans le coût de la construction[85]	-3 000	-9 000	-9 000
Résultat fiscal avant imputation des déficits	**-376 800**	**-736 700**	**1 583 600**
Amortissement de l'exercice	303 000	1 209 000	1 289 000
Sous total	**-73 800**	**472 300**	**2 872 600**
Pertes ordinaires[86]		-73 800	0
Amortissement de l'exercice	-303 000	-1 209 000	-1 289 000
Amortissements différés		-303 000	-1 113 500
Résultat fiscal après imputation des déficits	**-376 800**	**-1 113 500**	**470 100**
Taux déduction (entreprise nouvellement créée)	100%	75%	50%
Bénéfices déduits	0	0	-235 050
Résultat fiscal imposable	**-376 800**	**-1 113 500**	**235 050**
Minimum d'impôt (0,2% CA TTC)	8 507	38 306	46 823
IS 20%	0	0	47 010
CSS 3%	400	400	7 052
CSS bénéfices déduits			400

Tableau de suivi des déficits fiscaux	**Exercice 2023**	**Exercice 2024**	**Exercice 2025**
Pertes ordinaires 2023	73 800	0	0
Amortissements différés 2023	303 000	303 000	0
Amortissements différés 2024		810 500	0
Total	**376 800**	**1 113 500**	**0**

[83] Les commissions servies aux prestataires libyens n'ont pas fait l'objet d'une retenue à la source lors du paiement. Ainsi, la société a omis de les porter dans l'annexe n° 4 de la déclaration de l'employeur.

[84] Les intérêts pour le financement d'une construction sont capitalisables jusqu'à la date d'achèvement de la construction. Au-delà, ils sont constatés en charges.

[85] Il s'agit d'une correction symétrique des bilans suite à la correction d'erreur comptable liée à l'obligation de capitalisation des charges d'intérêts.

[86] Bien que la société soit fiscalement déficitaire en 2024 (-736 700 dinars), la réintégration provisoire de la charge d'amortissement de l'exercice permet de déduire la perte ordinaire de 2023. Le non respect de l'ordre d'imputation des déficits fiscaux exigé par la loi (imputation de la perte ordinaire de 73 800 dinars en 2024) fait perdre à la société le droit de report de ladite perte.

Publications InFirst