**Chapitre 6 :**

**Les avantages fiscaux liés à la détermination du bénéfice imposable**

**(Version 2006)**

[**Section 1. Les avantages fiscaux liés à l’exploitation**.. 1](http://www.profiscal.com/etudiants/IRPP_IS/irpp_is_ch6_06.htm#_Toc127009612)

[**Section 2. Les dégrèvements fiscaux au titre des réinvestissements exonérés**  4](http://www.profiscal.com/etudiants/IRPP_IS/irpp_is_ch6_06.htm#_Toc127009613)

[**Sous-section 1. Les trois types de dégrèvement** 5](http://www.profiscal.com/etudiants/IRPP_IS/irpp_is_ch6_06.htm#_Toc127009614)

[**§ 1. Les réinvestissements sous la forme de parts sociales et actions nouvellement créées dits dégrèvements financiers**. 5](http://www.profiscal.com/etudiants/IRPP_IS/irpp_is_ch6_06.htm#_Toc127009615)

[**§ 2. Les dégrèvements physiques**. 5](http://www.profiscal.com/etudiants/IRPP_IS/irpp_is_ch6_06.htm#_Toc127009616)

[**§ 3. Autres dégrèvements**. 6](http://www.profiscal.com/etudiants/IRPP_IS/irpp_is_ch6_06.htm#_Toc127009617)

[**Sous-section 2. Les seuils des réinvestissements financiers et physiques**  7](http://www.profiscal.com/etudiants/IRPP_IS/irpp_is_ch6_06.htm#_Toc127009618)

[**Sous-section 3. L’ordonnancement des avantages fiscaux**.. 10](http://www.profiscal.com/etudiants/IRPP_IS/irpp_is_ch6_06.htm#_Toc127009619)

[**§ 1. Règle de la déduction en cascade des dégrèvements fiscaux**   10](http://www.profiscal.com/etudiants/IRPP_IS/irpp_is_ch6_06.htm#_Toc127009620)

[**§ 2. Ordonnancement des déductions pour les personnes morales**  12](http://www.profiscal.com/etudiants/IRPP_IS/irpp_is_ch6_06.htm#_Toc127009621)

[**§ 3. Ordonnancement des déductions pour les personnes physiques**  13](http://www.profiscal.com/etudiants/IRPP_IS/irpp_is_ch6_06.htm#_Toc127009622)

[**§ 4. Limitation de l'avantage des dégrèvements financiers et physiques aux bénéfices et revenus déclarés dans les délais légaux**.. 13](http://www.profiscal.com/etudiants/IRPP_IS/irpp_is_ch6_06.htm#_Toc127009623)

Les avantages fiscaux ayant une influence sur la détermination du bénéfice fiscal sont de deux   sortes :

- Les abattements sur les bénéfices imposables.

- Les dégrèvements qui se répartissent à leur tour en deux types : les dégrèvements physiques et les dégrèvements financiers.

**Section 1. Les avantages fiscaux liés à l’exploitation**

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

**L’avantage lié à l’exploitation se traduit par un abattement total ou partiel sur l’assiette imposable avec ou sans minimum d’impôt.**

**Exemple :** Soit une société industrielle régie par le code d'incitations aux investissements qui réalise un bénéfice fiscal avant déduction au titre des avantages fiscaux de 400.000 D. Son chiffre d’affaires qui s’élève à 5.000.000 D hors taxe comprend 2.000.000 D à l’exportation.

Son résultat imposable est décompté comme suit :

|  |  |
| --- | --- |
| Bénéfice fiscal | 400.000 D |
| Abattement export : |  |
| (400.000 D x 2.000.000 D)  /  5.000.000 D = | - 160.000 D |
| Bénéfice imposable  = | 240.000 D |
| Impôt sur les sociétés 35% | 84.000 D |

Le tableau suivant récapitule les régimes d’avantages liés à l’exploitation en vigueur :

|  |  |
| --- | --- |
| **Activités** | **Avantages liés à l’exploitation** |
| **Société d’investissement à capital variable SICAV** | Exonération totale de l’impôt sur les sociétés. |
| **Exportations**  Entreprises totalement exportatrices  Entreprises partiellement exportatrices  Y compris les revenus et bénéfices provenant des opérations d’exportation de services et d’exportation de marchandises acquises localement (article 26 de la loi de finances n° 99-101 du 31/12/1999). | Déduction de la totalité des revenus ou bénéfices provenant de l’exportation de l’assiette de l’impôt pendant 10 ans à partir de la première opération d’exportation sans minimum d’impôt et abattement de 50% au titre des revenus ou bénéfices provenant de l’exportation à partir de la 11ème année et pour une période illimitée avec (selon la doctrine administrative) application du minimum d’impôt. L'avantage de la déduction totale s'applique pour les entreprises bénéficiaires des dispositions du CII jusqu'au 31/12/2007 dans le cas où la période d'exonération totale de dix ans expire avant cette date. |
| **Activités de soutien**  Les investissements de soutien sont ceux réalisés dans les domaines suivants :  1) L’encadrement de l’enfance,  2) L’éducation, l’enseignement et la recherche scientifique,  3) La formation professionnelle,  4) La production et les industries culturelles,  5) L’animation des jeunes,  6) Les établissements sanitaires et hospitaliers (1), | Déduction de tous les revenus ou bénéfices provenant de ces activités de l’assiette soumise à l’impôt avec paiement de l’impôt minimum réduit, soit IS à 10% ou 30% de l’IR. |
| **La promotion immobilière** relative à l’habitat social, à l’aménagement de zones pour les activités agricoles, de tourisme et d’industrie et à la construction des bâtiments destinés aux activités industrielles. | Déduction de la totalité des revenus ou bénéfices provenant de ces activités de l’assiette de l’impôt pendant les 10 premières années sans minimum d’impôt. |
| **Activités agricoles et de pêche**  Il s’agit des investissements réalisés dans les activités agricoles et de pêche, les activités de première transformation, de conditionnement de la production et des services liés à la production agricole et de la pêche | Déduction de 50% des revenus ou bénéfices provenant de ces projets de l’assiette soumise à l’impôt dans le respect du minimum d’impôt. |
| **Développement régional (Zones fixées par le code d'incitations aux investissements)**  **Les industries manufacturières (à l'exception des boulangeries, pâtisseries industrielles, fabrication des condiments divers, préparation de chicoré, préparation et torréfaction de café, exploitation de carrières de pierre et développement et production de films)**  **Les activités de services suivantes :**  **Services liés à l’industrie :**   - montage d’usines industrielles,  - analyse et essais des produits industriels,  - rénovation et reconditionnement des pièces et matériels industriels,  - engineering industriel et études techniques,  - études et expertises,  - qualité,  - organisation de congrès, séminaires, foires et expositions,  - services informatiques.  **Services liés à l’équipement :**  - bureaux des architectes,  - bureaux d’études et ingénieurs conseils,  - bureaux de contrôle technique.  **Services liés à l’agriculture :**  - les conseillers agricoles.  **Services liés aux télécommunications :**  - installation électronique et de télécommunication,  - distribution de courrier,  - services de courrier électronique,  - services vidéo-texte,  - services de diffusion radiophonique et télévisuelle,  - Centres d’appel.  **Services liés à l’exportation :**  - conseillers d’exportation.  **Le tourisme**  - Hébergement,  - Animation.  **L’artisanat** | Déduction de la totalité des revenus ou bénéfices provenant de ces activités de l’assiette de l’impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l’impôt sur les sociétés pendant les dix premières années sans minimum d’impôt et déduction de 50% de ces revenus ou bénéfices durant les dix années suivantes avec minimum d’impôt. |
| **Les entreprises de travaux publics et de promotion immobilière qui réalisent dans les zones** d’encouragement au développement régional des projets d’infrastructure et d’équipements collectifs dont le coût de réalisation dépasse 500.000 D. | Déduction de 50% des bénéfices provenant de ces activités de l’assiette de l’impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l’impôt sur les sociétés dans le respect du minimum d’impôt. |
| **La lutte contre la pollution et la protection de l’environnement :**  - Les investissements agréés par l’ANPE réalisés par les entreprises dans le but de lutter contre la pollution résultant de leurs activités.  - Les investissements des entreprises spécialisées dans la collecte, la transformation et le traitement des déchets et ordures agréés par l’ANPE. | Déduction des revenus ou bénéfices provenant de ces activités de l’assiette de l’impôt avec paiement de l’impôt minimum réduit. |
| **Les parcs d’activités économiques** régies par la loi n° 92-81du 3 août 1992 telle que modifiée par la loi n° 94-14 du 31 janvier 1994, la loi n° 97-88 du 29 décembre 1997 et la loi n° 2001-76 du 17 juillet 2001 | Exonération totale pendant les 10 premières années sans minimum d’impôt et exonération à hauteur de 50% à partir de la 11ème année pour une période illimitée avec application du minimum d’impôt. |
| **Sociétés d’investissement**  SICAR | Déduction totale des plus-values de cession des actions et des parts sociales sans minimum d’impôt. |
| SICAF | Déduction des plus-values de cession des actions avec paiement de l’impôt minimum prévu par l’article 12 de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 et à la condition de bloquer ladite plus-value pendant 5 ans. |
| **Banques et établissements financiers**  Organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents régis par la loi 85-108 du 6 décembre 1985 | Exonération totale au titre des opérations réalisées avec les non résidents |
| **Banques d’investissement** régies par la loi n° 88-93 du 2 Août 1988 | Exonération totale pendant les 5 premières années d’activité avec mise en réserve de 50% des bénéfices et pour les 15 années suivantes   soit :  - Imposition à l’IS au taux de 10% si mise en réserve de 50% des bénéfices ;  - Exonération totale si mise en réserve de la totalité des bénéfices. |
| **Loyers et restauration des étudiants**  Revenus ou bénéfices provenant de la location d’immeubles destinés à l’hébergement des étudiants et revenus provenant de la restauration des étudiants conformément à un cahier des charges | . Déduction totale pendant les 10 premières années d’activité sans minimum d’impôt. |
| **Location des constructions verticales destinées à l’habitat collectif social ou économique**  Revenus ou bénéfices provenant de la location de constructions verticales destinées à l’habitat collectif social ou économique dans le cadre de projets réalisés à cette fin conformément à un cahier des charges approuvé par arrêté du ministre de tutelle | Déduction totale durant les 10 premières années d’activité avec paiement de l’impôt minimum au taux de 10% pour l’IS et pour un montant réduit à 30% de l’IR pour les personnes physiques |
| **Courtage international**  Article 31 de la loi de finances n° 2000-98 du  25 décembre 2000 | Déduction dans la limite de 50% des opérations de courtage international durant les 10 premières années d’activité à partir de l’année au cours de laquelle intervient la première opération de courtage sans minimum d’impôt |
| **Bureaux d’encadrement et d’assistance fiscales**  Article 55 de la loi de finances n° 2000-98 du  25 décembre 2000 | Déduction dans la limite de 50% sans minimum d’impôt durant les 3 premières années d’activité |
| **Sociétés cotées en bourse**  Loi n° 99-92 du 17 août 1999 relative à la relance du marché financier. | Réduction du taux de l’IS à 20% pour une période de 5 ans à compter de l’année de l’admission en bourse ou de l’ouverture additionnelle du capital. |
| **Etablissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents** (Loi n° 2001-94 du 7 août 2001). | Déduction totale durant les dix premières années sans minimum d'impôt. La déduction est de 50% pour les années suivantes avec paiement du minimum d'impôt de 10% d'IS calculé sur le bénéfice global compte non tenu de la déduction ou de 30% de l'impôt sur le revenu calculé sur la base du revenu global compte non tenu de la déduction. |
| (1) Sont considérés comme «établissements sanitaires et hospitaliers» au sens du point 6 du § III de la liste des activités selon les secteurs annexée au décret n° 94-492 du 28 février 1994, tel que modifié notamment par le décret n° 2004-8 du 5 janvier 2004 exclusivement :  • les hôpitaux,  • les cliniques pluridisciplinaires ou polycliniques,  • les cliniques monodisciplinaires. | |

**Section 2. Les dégrèvements fiscaux au titre des réinvestissements exonérés**

Les entreprises peuvent procéder au réinvestissement de leurs bénéfices en exonération fiscale.

Des seuils des réinvestissements sont fixés selon le secteur d’activité dans lequel est effectué le réinvestissement.

Ce seuil s’applique au bénéfice fiscal de l’entreprise avant réinvestissement exonéré.

Le recours aux réinvestissements exonérés entraîne généralement l’obligation de l’impôt minimum de 20% en matière d’IS et de 60% de l’impôt sur le revenu en matière d’IRPP.

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

**Sous-section 1. Les trois types de dégrèvement**

Les réinvestissements peuvent prendre la forme de souscription à de nouvelles parts sociales et actions émises par les sociétés soumises à l’IS ou de réinvestissements physiques au sein même de l’entreprise ou de dégrèvements accordés par décret ou décision du premier ministre pour rachat d'entreprise (autres dégrèvements).

**§ 1. Les réinvestissements sous la forme de parts sociales et actions nouvellement créées dits dégrèvements financiers**

Les personnes physiques et les sociétés soumises à l’IS bénéficient de la possibilité de réinvestissement dans d’autres sociétés aux conditions suivantes :

**1)** Tenir une comptabilité régulière pour les sociétés et les personnes physiques relevant des BIC et des BNC.

**2)** La société émettrice des titres doit bénéficier des avantages fiscaux.

**3)** Les actions et parts doivent être nouvelles.

**4)** Le capital de la société émettrice ne doit pas être réduit pendant 5 ans sauf s’il s’agit de réduction pour résorber les pertes.

**5)** Seule la fraction libérée est déductible.

**6)** Les souscriptions déductibles sont celles libérées jusqu’à la date de dépôt de déclaration.

Les actions déduites peuvent être cédées ensuite sans que cette cession n’entraîne déchéance.

**Néanmoins,**

**1.** Les apports en nature sont exclus du bénéfice du réinvestissement exonéré.

**2.** Selon la doctrine administrative, l’option au forfait d’assiette pour les BNC prive du droit au réinvestissement exonéré. En revanche, le forfait agricole ou de revenus fonciers ne prive pas du droit au dégrèvement financier.

**3.** Seules les souscriptions dans les sociétés soumises à l’IS ouvrent droit au dégrèvement financier.

**4.** La prime d’émission n’ouvre pas droit au dégrèvement financier.

**5.** La libération par compensation avec un compte courant n’ouvre pas droit, selon la doctrine administrative, à l’avantage.

**§ 2. Les dégrèvements physiques**

**1. Les réinvestissements physiques ou dégrèvements physiques au sein même de la société**

Les réinvestissements physiques au sein de la même entreprise sont réservés aux sociétés régies par le code d’incitations aux investissements et aux personnes physiques qui investissent dans l’hébergement et la restauration des étudiants et les revenus réinvestis dans une société ou un établissement à l’étranger ayant pour objet exclusif la commercialisation de marchandises et de services tunisiens.

Les **entreprises individuelles** régies par le code d’incitations aux investissements sont donc **exclues** de la possibilité de procéder aux réinvestissements physiques.

Le réinvestissement physique consiste à déduire le coût d’acquisition d’une immobilisation de l’assiette imposable.

Aux termes de l’article 7 du code d’incitations aux investissements, les sociétés peuvent investir tout ou partie de leurs bénéfices en leur sein sous réserve de remplir les conditions suivantes :

- l’investissement physique doit faire l’objet d’une déclaration préalable et être financé par des fonds propres ;

- les bénéfices réinvestis doivent être inscrits dans un «**compte spécial d’investissement**» au passif du bilan et incorporés dans le capital de la société avant l’expiration du délai de dépôt de la déclaration définitive au titre des bénéfices de l’année au cours de laquelle la déduction a eu lieu ;

- la déclaration de l’impôt sur les sociétés doit être accompagnée du programme d’investissement à réaliser ;

- les éléments d’actifs acquis dans le cadre de l’investissement ne doivent pas être cédés pendant une année au moins à partir de la date d’entrée effective en production ;

- le capital ne doit pas être réduit durant les cinq années qui suivent la date de l’incorporation des bénéfices investis, sauf dans le cas de réduction pour résorption des pertes.

**La déduction pour réinvestissement physique se cumule avec l’amortissement des biens investis.**

De ce fait, **les réinvestissements physiques amortissables** sont **déduits** du résultat imposable **deux fois** :

- la première fois au moment de leur acquisition,

- la deuxième fois par le biais de l’amortissement.

**2. Le dégrèvement physique des dépenses d’investissement justifiées réalisées par un investisseur personne physique dans le logement et la restauration des étudiants** (100% des revenus avec minimum d’impôt - article 39-III ter du code de l’IRPP et de l’IS).

Sous réserve du minimum d’impôt institué par l’article 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l’impôt sur le revenu des personnes physiques et de l’impôt sur les sociétés, sont déductibles de l’assiette imposable les revenus réinvestis dans la réalisation de projets d’hébergement ou de restauration au profit des étudiants aux conditions suivantes :

**1)** Le projet doit être réalisé conformément à un cahier de charges établi par le ministère de tutelle du secteur ;

**2)** La déduction s’opère sur les revenus réalisés au titre de l’année **au cours** de laquelle le projet a été réalisé partiellement ou totalement et dans la limite des **dépenses** justifiées pour sa réalisation ;

**3)** Le promoteur doit s’engager à réaliser le projet dans un **délai de trois ans** à compter de la date de son approbation par le Ministère de tutelle du secteur et à **l’exploitation** directe du projet **pendant** une période de **dix ans** ;

**4)** La présentation par les bénéficiaires de la déduction, lors du dépôt de la déclaration d’impôt, d’une attestation d’approbation du projet par le Ministère de tutelle du secteur et de toutes informations nécessaires sur ce dernier et notamment l’identité du promoteur, le coût du projet, son schéma de financement et d’un état détaillé sur la réalisation de l’investissement et de l’engagement cité au point 3°.

**§ 3. Autres dégrèvements**

Les autres dégrèvements concernent le dégrèvement au titre du rachat d'entreprise publique et le rachat d'entreprise en redressement judiciaire.

**(1) Acquisition d'une entreprise publique :** Les opérations d'acquisition d'entreprise publique sont éligibles, sur décision du premier ministre et après avis de la commission d'assainissement et de restructuration des entreprises à participations publiques, au dégrèvement fiscal au titre des bénéfices et revenus soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés sous réserve du respect des dispositions de l'article 7 du code d'incitations aux investissements à l'exception de la condition relative à la première émission des actions ou parts sociales.

**(2) Acquisition d'une entreprise en redressement judiciaire :** Aux termes de l'article 52 de la loi n° 95-34 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques, la cession de l'entreprise est considérée comme une opération de réaménagement au sens de l'article 5 du code d'incitations aux investissements. Elle permet le bénéfice des avantages dudit code quelle que soit la nature de l'activité de l'entreprise et ce, par décret pris après avis de la commission supérieure des investissements instituée par l'article 52 du CII.

**Sous-section 2. Les seuils des réinvestissements financiers et physiques**

Le tableau suivant récapitule les seuils de revenus pouvant être réinvestis en déduction fiscale en précisant si le réinvestissement est assorti de la règle du minimum d’impôt.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Base  légale** | **Investissements** | **Dégrèvements** | | | **Avec ou sans applic. du minimum d’impôt** | **Oblig. de tenue de comptabilité pour les BIC et BNC** |
| **Dégrève-ments financiers** | | **Dégrè-vements phy.** |
| **P. Phys.** | **P. Mo.** | **P. Mo.** |
| Article 23 du CII | **INCITATIONS À L’INVESTISSEMENT** |  |  |  |  |  |
| **• Industrie** |  |  |  |  |  |
| - Activités industrielles dans les zones d’encouragement au développement régional (à l'exception de certaines activités des industries manufacturières fixées par l'annexe 1 du décret n° 94-539 du 10 mars 1994 (ajouté par le décret n° 2002-1363 du 11 juin 2002)) | 100% | 100% | 100% | Dispense | Oui |
| Article 12 du CII | - Activités industrielles totalement exportatrices | 100% | 100% | 100% | Applicable | Oui |
| Article 7 du CII | - Autres activités industrielles | 35% | 35% | 35% | Applicable | Oui |
|  | **• Tourisme** |  |  |  |  |  |
| Article 23 du CII | - Activités touristiques dans les zones d’encouragement au développement régional (Hébergement et Animation) | 100% | 100% | 100% | Dispense | Oui |
| Article 7 du CII | - Autres activités touristiques | 35% | 35% | 35% | Applicable | Oui |
|  | **• Services** |  |  |  |  |  |
| Article 23 du CII | - Certaines activités de services dans les zones d’encouragement au développement régional | 100% | 100% | 100% | Dispense | Oui |
| Article 12 du CII | - Activités de services totalement exportatrices | 100% | 100% | 100% | Applicable | Oui |
| Article 7 du CII | - Autres activités de services | 35% | 35% | 35% | Applicable | Oui |
|  | **• Commerce international** |  |  |  |  |  |
| Loi n° 94-42 du 7 mars 1994 telle que modifiée par les textes subséqu. | \* Sociétés de commerce international totalement exportatrices | 100% | 100% | 100% | Applicable | Oui |
|  | **• Agriculture et pêche** |  |  |  |  |  |
| Article 30 du CII | - Régions à climat difficile et zones à ressources insuffisamment exploitées | 100% | 100% | 100% | Dispense financier applicable physique | Oui |
| Article 30 du CII | - Autres | 100% | 100% | 100% | Applicable | Oui |
| Article 7 du CII | **• Travaux publics** | 35% | 35% | 35% | Applicable | Oui |
|  | **• Artisanat** |  |  |  |  |  |
| Article 23 du CII | \* Zones de développement régional | 100% | 100% | 100% | Dispense | Oui |
| Article 7 du CII | \* Autres | 35% | 35% | 35% | Applicable | Oui |
| Article 7 du CII | **• Transport** | 35% | 35% | 35% | Applicable | Oui |
| Article 49 du CII | **• Éducation, Enseignement,** |  |  |  |  |  |
| **Recherche scientifique, Production et Industrie culturelle** | 50% | 50% | 50% | Applicable | Oui |
| **• Formation professionnelle** | 50% | 50% | 50% | Applicable | Oui |
| **• Animation pour les jeunes et**  **Encadrement de l’enfance** | 50% | 50% | 50% | Applicable | Oui |
|  | **• Etablissements sanitaires et hospitaliers** |  |  |  |  |  |
| Article 5 de la loi n° 2001-94 du 7 août 2001 | - Etablissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non-résidents | 100% | 100% | 100% | Applicable | Oui |
| Article 49 du CII | - Etablissements sanitaires et hospitaliers (1) | 50% | 50% | 50% | Applicable | Oui |
| Article 7 du CII | - Autres activités sanitaires (cabinets médicaux et paramédicaux, laboratoires médicaux, pharmacie, transport sanitaire, centres de soins, de rééducation et d'hémodialyse) | 35% | 35% | 35% | Applicable | Oui |
| Article 7 du CII | **• Promotion immobilière** | 35% | 35% | 35% | Applicable | Oui |
|  | **Lutte contre la pollution et protection de l’environnement** |  |  |  |  |  |
| Article 38 du CII | - Activités de transformation et traitement des ordures et déchets ménagers | 50% | 50% | 50% | Applicable | Oui |
|  | **ÉPARGNE** |  |  |  |  |  |
| Article     39 bis du code de l'IRPP et de l'IS | - Comptes épargne investissement (dans la limite de 20.000 D par an) | 100% | - | - | Applicable | Non |
| Article 39-VIII du code de l'IRPP et de l'IS | - Compte épargne en actions (sans que le montant déductible ne dépasse 20.000 D par an) | 100% | - | - | Applicable | Non |
|  | **INFORMATIQUE** |  |  |  |  |  |
| Art. 39-IX, 48-VII sexdecies et septdecies du code de l’IRPP et de l’IS | - Montage des équipements informatiques et services et ingénierie informatique et services connexes pendant la période s’étalant du 01/01/2000 au 31/12/2004 | 50% | 50% | 50% | Dispense | Oui |
|  | **INVESTISSEMENTS À L’ÉTRANGER** |  |  |  |  |  |
| Articles 39-VI, 48-VII undecies et 48-VII duodecies | **Revenus réinvestis dans une société ou un établissement à l’étranger** ayant pour objet exclusif la commercialisation de marchandises et de services tunisiens | 100% | 100% | 100% | Applicable | Oui |
|  | **SOCIÉTÉS D’INVESTISSEMENT (SICAR)** |  |  |  |  |  |
| Article 39-IV et article 48-VII ter du code de l'IRPP et de l'IS | • La SICAR emploie 80% de ses fonds dans les investissements dans les zones de développement prévues par les articles 23 et 34 du CII ou dans l’acquisition d’actions et de parts sociales des sociétés réalisant des investissements dans les secteurs de la technologie de la communication et de l’information et de nouvelles technologies tels que fixés par décret ou dans le financement de projets nouveaux réalisés dans le cadre de petites et moyennes entreprises telles que définies par la législation en vigueur ou le financement des investissements des nouveaux promoteurs tels que définis par le CII sans que l'emploi des fonds propres dans les investissements réalisés dans les zones de développement prévues par les articles 23 et 34 du CII soient inférieurs à 50%, | 100% | 100% | - | Dispense | Oui |
|  | • La SICAR emploie 30% de ses fonds dans les zones de développement prévues par les articles 23 et 34 du CII ou dans l’acquisition d’actions et de parts sociales des sociétés réalisant des investissements dans les secteurs de la technologie de la communication et de l’information et de nouvelles technologies tels que fixés par décret ou dans le financement de projets nouveaux réalisés dans le cadre de petites et moyennes entreprises telles que définies par la législation en vigueur ou le financement des investissements des nouveaux promoteurs tels que définis par le CII. | 100% | 100% | - | Applicable | Oui |
|  | **PARTICIPATIONS ET ENTREPRISES PUBLIQUES** |  |  |  |  |  |
| Article 30 de la loi n° 89-9 du 1er février 1989 | - Loi n° 89-9 du 1er février 1989 relative aux participations et entreprises publiques que ce soit sous la forme d’acquisition d’actions ou d’actif. | 35% | 35% | N.A. | Applicable | Oui |
| Article 8 bis de la loi n° 92-81 du 3 août 1992 | **PARCS D’ACTIVITÉS ÉCONOMIQUES** | 100% | 100% | 100% | Applicable | Oui |
| Article 39-III ter + Article  48-VII octies du code de l’IRPP et de l’IS | **LOGEMENT ET RESTAURATION DES ÉTUDIANTS** | 100% | 100% | Personnes physi ques uniquement 100% | Applicable | Non |
| Article 52 de la loi n° 95-34 du 17 avril 1995 | **REDRESSEMENT D’ENTREPRISES EN DIFFICULTES ECONOMIQUES**  - Acquisition dans le cadre d’une décision judiciaire de cession de l’entreprise | Avantage accordé par décret allant de 35% (minimum d’impôt quelle que soit l’activité) à 100% (avec ou sans minimum d’impôt selon le type d’activité et la zone d’établissement | | | | |
| (1) Sont considérés comme «établissements sanitaires et hospitaliers» au sens du point 6 du § III de la liste des activités selon les secteurs annexée au décret n° 94-492 du 28 février 1994, tel que modifié notamment par le décret n° 2004-8 du 5 janvier 2004 exclusivement :  • les hôpitaux,  • les cliniques pluridisciplinaires ou polycliniques,  • les cliniques monodisciplinaires. | | | | | | |

**Sous-section 3. L’ordonnancement des avantages fiscaux**

Les avantages fiscaux sont déduits en cascade (§ 1) lorsqu’ils sont assortis d’un minimum d’impôt, il convient de déterminer l’assiette du minimum d’impôt avec des modalités différentes selon qu’il s’agit d’une personne morale (§ 2) ou d’une personne physique (§ 3).

**§ 1. Règle de la déduction en cascade des dégrèvements fiscaux**

**(1) Principe**

Le dégrèvement fiscal est accordé au titre de chaque opération d’investissement dans les limites :

- du pourcentage de déduction propre à l’investissement considéré,

- du minimum d’impôt éventuellement dû.

Ainsi, tous les investissements ouvrant droit au dégrèvement fiscal, qu’ils soient réalisés dans des entreprises relevant du même secteur d’activité ou dans différents secteurs d’activités, sont déduits en cascade dans la limite du bénéfice imposable et du minimum d’impôt.

**Exemple :** Soit une société qui réalise un bénéfice de 200.000 D dont 50% du chiffre d’affaires H. TVA à l’export.

Elle réalise trois investissements déductibles à hauteur de :

- 40.000 D d’investissements physiques déductibles à hauteur de 35%.

- 20.000 D d’investissements financiers déductibles à hauteur de 35%.

- 30.000 D d’investissements financiers déductibles à hauteur de 50%.

Ces dégrèvements sont assortis du minimum d’impôt de 20%.

La détermination de l’IS s’établit comme suit :

|  |  |
| --- | --- |
| **Bénéfice avant réinvestissements** | 200.000 |
| Abattement export 50% | 100.000 |
| **Reliquat : Base du minimum d’impôt** | 100.000 |
| **1er réinvestissement (40.000)** |  |
| 100.000 x 35% = 35.000 |  |
| déduction plafonnée à | 35.000 |
| **Reliquat** | 65.000 |
| **2ème réinvestissement (20.000)** |  |
| 65.000 x 35% = 22.750 |  |
| Déduction totale soit | 20.000 |
| **Reliquat** | 45.000 |
| **3ème réinvestissement (30.000)** |  |
| 45.000 x 50% = 22.500 |  |
| Déduction plafonnée à | 22.500 |
| **Reliquat, assiette imposable** | 22.500 |
| Calcul de l’impôt sur les sociétés |  |
| 22.500 x 35% = | 7.875 |
| Minimum d’impôt |  |
| 100.000 x 20% = | 20.000 |
| Conclusion : L’impôt dû correspond  au minimum d’impôt soit | 20.000 |

Dans cet exemple, la déduction du 3ème réinvestissement est inutile.

**(2) Dissociation entre la cascade de calcul et la cascade d’imputation des dégrèvements fiscaux**

La doctrine administrative dissocie entre la cascade de calcul des seuils déductibles et l’ordonnancement du résultat fiscal passant obligatoirement par la déduction en priorité des réinvestissements sans minimum d’impôt afin de dégager le minimum d’impôt suivi des dégrèvements assortis du minimum d’impôt.

Ainsi, prenons l’exemple d’une entreprise qui dégage un bénéfice de 122.000 D et qui réalise un dégrèvement sans minimum (100%) de 40.000 D et un dégrèvement avec minimum (35%) de 42.000 D.

|  |  |
| --- | --- |
| ***La cascade de calcul*** |  |
| Bénéfice | 122.000 D |
| 1er dégrèvement avec minimum  d’impôt (35%) | 42.000 D |
| Reliquat : | 80.000 D |
| 2ème dégrèvement sans  minimum d’impôt | 40.000 D |
| Reliquat | 40.000 D |
| ***La cascade d’imputation*** |  |
| Bénéfice | 122.000 D |
| Dégrèvement sans minimum  d’impôt | 40.000 D |
| Base du minimum  d’impôt | 82.000 D |
| Dégrèvement à (35%) | 42.000 D |
| Bénéfice fiscal | 40.000 D |
| IS du à 35% | 14.000 D |
| Minimum d’impôt : 82.000 D x 20% | 16.400 D |

Dans ce cas, l’impôt dû s’élève à 16.400 D

Sans la dissociation entre la cascade de calcul des seuils du dégrèvement et la cascade des imputations, on aurait obtenu un IS à payer supérieur selon les calculs suivants :

|  |  |
| --- | --- |
| Bénéfice | 122.000 D |
| Dégrèvement sans minimum d’impôt | 40.000 D |
| Reliquat : Base du minimum d’impôt | 82.000 D |
| Dégrèvement à 35% : |  |
| 82.000 D x 35% = 28.700 D |  |
| Inférieur à 42.000 D donc plafonné à | 28.700 D |
| Bénéfice fiscal | 53.300 D |
| IS dû | 18.655 D |

**La note commune n° 6/99 fournit l’exemple suivant :** Soit une société exerçant une activité commerciale qui a réalisé au titre de l’exercice N un bénéfice fiscal de 100.000 D et qui a souscrit et libéré :

- 65.000 D au capital d’une société industrielle implantée à Kasserine (zone de développement régional).

- 35.000 D au capital d’une société touristique implantée à Tunis.

**Première hypothèse :** Si l’on suppose que la société commence par déduire le réinvestissement donnant lieu à la déduction intégrale, l’impôt sur les sociétés sera calculé comme suit :

|  |  |
| --- | --- |
| - Résultat fiscal avant réinvestissement : | 100.000 D |
| - Déduction au titre de la souscription au capital de la société implantée à Kasserine | - 65.000 D |
| - Bénéfice imposable = | 35.000 D |
| - Déduction du bénéfice réinvesti dans la souscription au capital de la société touristique |  |
| - Limite autorisée : (35.000 x 35% = 12.250 D) |  |
| - A déduire | - 12.250 D |
| - Bénéfice imposable = | 22.750 D |
| - IS dû : 22.750 D x 35% = | 7.962,5 D |
| - IS minimum dû : 35.000 D x 20% = | 7.000 D |

Dès lors que l’impôt calculé sur la base du bénéfice au taux de 35% est supérieur au minimum d’impôt, c’est le premier montant soit 7.962,5 D qui sera retenu comme impôt sur les sociétés dû.

**Deuxième hypothèse :** Supposons que la société ait commencé par déduire les bénéfices réinvestis au capital de la société touristique, l’impôt sur les sociétés sera liquidé comme suit :

|  |  |
| --- | --- |
| - Bénéfice fiscal | 100.000 D |
| - Déduction au titre de la souscription au capital de la société touristique |  |
| - Limite autorisée : (100.000 x 35% = 35.000) |  |
| - A déduire | - 35.000 D |
| - Bénéfice imposable = | 65.000 D |
| - Déduction au titre de la souscription au capital de la société implantée à Kasserine |  |
| - Limite autorisée et à déduire | - 65.000 D |
| - Bénéfice imposable | 0 |

Dans ce cas, la société intéressée aura à payer le minimum d’impôt déterminé comme suit :

|  |  |
| --- | --- |
| - Bénéfice fiscal | 100.000 D |
| - A déduire bénéfices réinvestis au capital de la société implantée à Kasserine | - 65.000 D |
| - Bénéfice imposable = | 35.000 D |
| - IS minimum dû : 35.000 x 20% = | 7.000 D |

On remarque que l’ordre d’imputation des bénéfices réinvestis adopté au niveau de la première hypothèse aboutit à un impôt sur les sociétés dû de 7.962,5 D alors que l’ordre d’imputation adopté au niveau de la deuxième hypothèse aboutit à un IS minimum de     7.000 D et qu’en conséquence, c’est ce dernier qui sera retenu comme impôt dû par ladite société dans la mesure où elle aurait déduit les bénéfices réinvestis dans l’ordre suivi au niveau de la deuxième hypothèse.

**§ 2. Ordonnancement des déductions pour les personnes morales**

Le bénéfice des personnes morales soumises à l’IS est déterminé en déduisant les bénéfices exonérés sans minimum ainsi que les dégrèvements financiers et physiques sans minimum d’impôt, le reliquat constitue la base du minimum d’impôt à 10% et éventuellement à 20% selon le taux du régime général du minimum d’impôt.

**§ 3. Ordonnancement des déductions pour les personnes physiques**

Les déductions sur les revenus sont calculées et opérées sur le revenu net global imposable.

La base du minimum d’impôt permet de calculer le minimum d’impôt qui doit être comparé avec l’impôt résultant du revenu net imposable.

**La note commune n° 6/99 fournit l’exemple suivant :** Soit une personne physique mariée et retraitée qui exploite une école d’enseignement privé et qui a réalisé au cours de l’année N les revenus nets suivants :

- 6.000 D au titre de la pension de retraite et,

- 70.000 D au titre de l’exploitation de l’école.

L’impôt dû au titre de l’exercice N sera liquidé comme suit :

Impôt dû sur le revenu global compte tenu de l’avantage fiscal :

|  |  |
| --- | --- |
| Impôt dû sur le revenu global compte tenu de l’avantage fiscal : |  |
| - Revenu global | 76.000 D |
| - Déduction du revenu provenant de l’exploitation de l’école | - 70.000 D |
| - Revenu imposable | =  6.000 D |
| - Déduction pour situation de famille | - 150 D |
| - Revenu net imposable | = 5.850 D |
| IR dû : 5.000 D x 10,5% | 525 D |
| 850 D x 20% | + 170 D |
| Total de l’impôt dû = | 695 D |
| L’impôt minimum : |  |
| - revenu global imposable (6.000 D + 70.000 D) = | 76.000 D |
| - Déduction pour situation de famille : | - 150 D |
| - Revenu net imposable : | = 75.850 D |
| IR dû : |  |
| 50.000 D x 26,05 % | 13.025,000 D |
| 25.850 D x 35% | + 9.047,500 D |
| Total de l’impôt dû = | 22.072,500 D |

IR minimum dû : 22.072,500 D x 30% = 6.621,750 D

Dès lors que l’impôt minimum est supérieur à l’impôt calculé sur la base du revenu imposable compte tenu de la déduction au titre de l’avantage fiscal, il y a lieu de retenir l’impôt minimum soit 6.621,750 D comme impôt dû.

**§ 4. Limitation de l'avantage des dégrèvements financiers et physiques aux bénéfices et revenus déclarés dans les délais légaux**

Lorsque l'imposition résulte d'une déclaration totale ou complémentaire hors délai ou d'un redressement, le bénéfice ou surplus de bénéfice imposable n'est plus éligible à l'avantage du dégrèvement financier ou physique qui n'a pas pu être imputé dans les délais légaux.

À titre de mesure transitoire, les entreprises peuvent rectifier leurs déclarations non prescrites échues avant le 1er janvier 2004 jusqu'au 30 juin 2004 tout en bénéficiant des reliquats éventuels de dégrèvements non imputés dans les délais légaux. Néanmoins, les pénalités de retard restent dues.