

Le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable en procédant aux réintégrations et déductions visant à se conformer à la législation fiscale ou résultant des dispositions d'avantages fiscaux.

Le modèle du tableau de détermination du résultat fiscal établi par l'administration fiscale retient comme base de départ pour le calcul du résultat fiscal imposable, le résultat net après modifications comptables.

Section 1 : Les réintégrations

1.1 Amortissements des voitures de tourisme d'une puissance supérieure à neuf chevaux

L'amortissement des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale de 10 chevaux et plus et ne faisant pas l'objet principal de l'exploitation ne donne aucun droit à déduction et doit être réintégré purement et simplement dans sa globalité pour la détermination du résultat fiscal. **(Article 15-5 du code de l'IRPP et de l'IS).**

Selon la doctrine administrative, bien que l'amortissement des voitures de tourisme soit exclu du droit à déduction, il est pris en compte lors de la détermination de la plus-value de cession.

1.2 Charges sur voitures de tourisme d'une puissance supérieure à neuf chevaux

Les dépenses de location ainsi que les dépenses d'entretien, de fournitures, de carburant et de vignette engagées au titre des véhicules de tourisme d'une puissance de 10 chevaux fiscaux et plus, et ne faisant pas l'objet principal de l'exploitation, ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat fiscal. Ces dépenses doivent être réintégréées pour leur montant total. En revanche, les primes d'assurance, les frais de gardiennage de ces véhicules et les frais de personnel y afférents (chauffeur) restent totalement déductibles. **(Article 14-5 du code de l'IRPP et de l'IS)**

1.3 Amortissements des avions, bateaux de plaisance et résidences secondaires et charges y afférentes

N'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement des avions et bateaux de plaisance mis à la disposition des dirigeants ou employés de l'entreprise et dont l'utilisation ne concerne pas directement l'objet de l'entreprise ainsi que des résidences secondaires. **(Article 15-4 du code de l'IRPP et de l'IS)**

Ne sont pas également admises en déduction pour la détermination du bénéfice toute charge se rapportant à ces résidences secondaires, avions et bateaux de plaisance. **(Article 14-4 du code de l'IRPP et de l'IS)**

On entend par l'objet de l'entreprise l'outil de production ou la marchandise commercialisée.

Seules les entreprises qui louent ou rendent des prestations avec ou vendent les bateaux de plaisance, avions, sont autorisées d'inclure les charges c y afférentes parmi les charges fiscales.

Selon la doctrine administrative, bien que l'amortissement des avions, bateaux de plaisance et résidences secondaires soit exclu du droit à déduction, il est pris en compte lors de la détermination de la plus-value de cession.

1.4 Transactions, amendes, confiscations et pénalités de toute nature

Ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice les transactions, amendes, confiscations et pénalités de toutes natures mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant les prix, la commercialisation, la répartition de divers produits, le contrôle des changes, l'assiette des Impôts, contributions ou taxes et d'une manière générale toute Infraction à la législation en vigueur. (**Article 14.8 du code de l'IRPP et de l'IS**)

L'exclusion du droit à déduction ne couvre pas les pénalités contractuelles. En effet, de telles pénalités sont qualifiées, à juste titre, par la doctrine administrative, de simple réduction de prix.

1.5 Intérêts servis à l'exploitant individuel et aux associés en nom

Ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, les Intérêts servis à l'exploitant ou aux associés des sociétés de personnes ou des associations en participation à raison des sommes versées par eux dans la caisse de l'entreprise en sus de leur apport en capital. (**Article 14.6 du code de l'IRPP et de l'IS**)

1.6 Salaire de l'exploitant individuel ou de l'associé en nom

N'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice le salaire de l'exploitant ou de l'associé en nom. (**Article 14.7 du code de l'IRPP et de l'IS**). Tout salaire versé à un associé d'une SNC alors même qu'il n'occupe aucune fonction de gérance est non déductible.

En revanche, le salaire du gérant non associé d'une SNC reste déductible.

1.7. Intérêts excédentaires des comptes courants des associés

Les comptes courants associés peuvent donner lieu à rémunération fiscalement déductible dans les conditions suivantes :

- 1- La société versante doit être une société de capitaux, et
- 2- Le capital social doit être au préalable, intégralement libéré (ce qui est toujours le cas pour une SARL).

Les intérêts sont déductibles dans limites suivantes :

- 1- Le montant des sommes productives d'intérêt n'excède pas 50% du capital ;
- 2- Le taux admis fiscalement est égal à 8% l'an.

Tout intérêt versé et ne remplissant pas les deux premières conditions cumulativement n'ouvre pas droit à déduction. Tout intérêt versé en dépassement des deux derniers plafonds n'est pas déductible. (**Article 48. VII du code de l'IRPP et de l'IS**)

1.8. Imposition des intérêts supplétifs sur les avances en comptes courants débiteurs des personnes morales soumises à l'IS

Sont Inclus aux résultats soumis à l'impôt au taux de 8%, les intérêts non constatés ou constatés à un taux inférieur à ce taux, au titre des sommes mises par la société (autres que les banques et les sociétés intégrées fiscalement) à la disposition de ses associés. (**Article 48- VII du code de l'IRPP et de l'IS**).

1.9. Subventions et dons excédentaires

Dans la mesure où ils sont justifiés et à concurrence de 2 pour mille du chiffre d'affaires brut, les dons et subventions servis à des œuvres ou organismes d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou culturel. Cependant, les dons et subventions accordés aux organismes, projets et œuvres sociales dont la liste est fixée par décret sont déductibles pour leur totalité. (Article 12-5 du code de l'IRPP et de l'IS)

1.10. Subventions et dons non déclarés

Les dons et subventions 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 des revenus. Ne sont pas admis en déduction Les dons et subventions qui n'ont pas été déclarés. (**Article 14-9 du code de l'IRPP et de l'IS**)

1.11. Réceptions, cadeaux, frais de restauration et de spectacle excédentaires

Ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice les cadeaux de toutes natures, les frais de réception y compris les frais de restauration et de spectacle qui dépassent un centième du chiffre d'affaires brut réalisé par l'entreprise avec un maximum déductible de vingt mille dinars par exercice. (**Article 14-1er du code de l'IRPP et de l'IS**)

Selon sa doctrine, l'administration entend par chiffre d'affaires brut le chiffre d'affaires toutes taxes comprises.

1.12. La taxe sur les voyages

La taxe sur les voyages est non déductible de l'assiette de l'impôt. (**Article 14-2 du code de l'IRPP et de l'IS**)

1.13. Les retenues à la source supportées par l'entreprise au lieu et place des personnes non résidentes ni établies en Tunisie au titre des redevances (Article 14-2 du code de l'IRPP et de l'IS)

N'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice la retenue à la source supportée par l'entreprise au lieu et place des personnes non résidentes ni établies en Tunisie au titre des rémunérations suivantes :

- des droits d'auteur,
- de l'usage, de la concession de l'usage ou de la cession d'un brevet d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle de plan, d'une formule ou d'un procédé de fabrication, y compris les films cinématographiques ou de télévision,
- de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique à l'exception des rémunérations pour affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international,
- des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique,
- des études techniques ou économiques, ou d'une assistance technique,

Il est à noter que cette non déductibilité des retenues à la source prises en charge ne s'applique qu'aux retenues applicables aux redevances versées aux personnes non résidentes ni établies en Tunisie et non les redevances versées elles-mêmes.

1.14. Les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale, honoraires non déclarés dans la déclaration de l'employeur

Ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale, honoraires supportés par l'entreprise s'ils ne sont pas déclarés avant le 28 février de l'année qui suit leur prise en compte dans les charges de l'entreprise au niveau de la déclaration de l'employeur. (**Article 14-3 du code de l'IRPP et de l'IS**).

Selon la doctrine administrative, l'obligation de porter les ristournes sur la déclaration de l'employeur couvre les ristournes proprement dites ainsi que les remises et rabais hors factures et les escomptes accordés.

Cette déclaration révèle l'identité complète des bénéficiaires et les montants supportés

ou versés. Selon la doctrine administrative, l'omission peut être réparée par une déclaration complémentaire tant qu'aucun contrôle n'est intervenu.

1.15. Les jetons de présence autres que correspondant à un remboursement de frais

Les jetons de présence ne sont déductibles que pour la fraction estimée équivalente au remboursement des frais de présence aux réunions du conseil d'administration.

Le surplus doit être réintégré dans le résultat fiscal de la personne morale bien qu'il reste, selon la doctrine administrative, imposable entre les mains du bénéficiaire qu'il s'agisse d'une personne physique ou d'une personne morale. (**Article 48- VI du code de l'IRPP et de l'IS**).

Dans la pratique du contrôle fiscal, les frais de présence déductibles fiscalement sont, généralement évalués sur la base de 1 000 dinars par administrateur et par séance du conseil, soit par exemple, si le conseil se réunit 5 fois dans l'année, les frais de présence déductibles par administrateur sont évalués à 5 000 dinars.

1.16. Les moins value sur cession des actions ou des parts sociales des organismes de placement collectif en valeurs mobilières résultant de la distribution des bénéfices

L'article 53 de la loi n°2007-70 du 27 décembre 2007 portant sur la loi de finances pour l'année 2008 a limité la déduction de la moins-value provenant de la cession des actions ou parts des organismes de placement collectif en valeurs mobilières inscrites à un bilan à la dépréciation de la valeur liquidative ne résultant pas de la distribution des bénéfices ou revenus.

Pour la détermination de la moins-value non déductible, les dividendes à prendre en considération sont ceux résultant de la dernière distribution effectuée avant l'opération de cession des titres par les bénéficiaires des dividendes.

Exemple

Soit une société soumise à l'impôt sur les sociétés ait réalisé au titre de l'exercice N un bénéfice net de 250 000 dinars tenant compte d'une moins value de 50 000 dinars provenant de la cession d'actions d'une SICAV enregistrée sur la base des données suivantes :

- Acquisition des actions le 02/02/N pour 150 000 dinars.
- Dividendes encaissés le 01/03/N pour 50 000 dinars.
- Cession des actions le 15/03/N pour 100 000 dinars.

Dans ce cas, la société n'a ainsi enregistré aucune perte effective ($150\,000 - (50\,000 + 100\,000)$), et par conséquent, la moins value est non admise en déduction et de ce fait elle doit être réintégré lors de la détermination du résultat fiscal.

Reprenons les données du même exemple et supposons que le prix de cession est de 80 000 dinars.

Dans ce cas, la moins-value effective admise en déduction est de $((150\ 000 - 80\ 000) - 50\ 000)$ soit 20 000 dinars. Les 50 000 dinars relatifs à la moins value compensée par la distribution des dividendes est non déductible fiscalement et de ce fait elle doit faire l'objet d'une réintégration lors de la détermination du résultat fiscal.

1.17. Les provisions

A. Provisions pour risques et charges

Les provisions pour risques et charges ne sont pas fiscalement déductibles au titre de l'exercice de leur constatation comptable.

En revanche, toute reprise sur provision initialement non déduite doit être déduite fiscalement des produits imposables.

B. Provisions pour créances douteuses

a/ Créances irrécouvrables ne dépassant pas cent dinars

Le résultat net est établi après déduction des créances douteuses dont le nominal par client ne dépasse pas cent dinars, sous réserve que l'entreprise ne continue pas à entretenir des relations d'affaires avec le débiteur, que leur échéance remonte à plus d'un an et que l'entreprise présente à l'administration un état nominatif des débiteurs concernés joint à la déclaration de l'impôt sur le revenu. **(Article 12.3 du code de l'IRPP et de l'IS)**

b/ Créances douteuses dont le montant dépasse 100 dinars par client

Les 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 pour dépréciation des actions cotées en bourse, sont déductibles du bénéfice imposable, et ce, dans la limite de 50% du bénéfice imposable.

« La condition relative à l'engagement d'une action en justice n'est pas exigible pour le besoin de la déduction des provisions pour créances douteuses des entreprises en difficultés économiques et ce durant la période de suspension des procédures judiciaires prévues par la loi n° 95-34 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques telle que modifiée et complétée par les textes subséquents ».

(Article 21 § 1 de la loi des finances pour l'année 2007)

Pour bénéficier de ces déductions, les entreprises sont tenues de joindre à leur déclaration de l'impôt sur le revenu un état détaillé des provisions constituées. « Cet état doit mentionner les références de la décision de suspension des procédures judiciaires pour les provisions

déductibles relatives aux créances des entreprises en difficultés économiques ». (**Article 21 § 2 de la loi des finances pour l'année 2007**).

Les dispositions relatives aux provisions pour créances douteuses ne sont pas applicables aux personnes physiques qui tiennent une comptabilité simplifiée.

c/ Débiteurs déclarés en faillite et débiteurs contre lesquels des procès-verbaux de carence sont établis

Les créances définitivement compromises sont déductibles, sous forme de comptabilisation en pertes, lorsque le débiteur est déclaré en faillite ou en liquidation judiciaire ayant abouti à une perte définitive ou lorsque l'insolvabilité est constatée par un procès-verbal de carence établi par un huissier notaire sur la base d'un jugement.

d/ Reprise sur provisions pour créances douteuses

Le régime fiscal des reprises sur provisions pour créances douteuses est fonction du traitement fiscal initial de cette provision. En effet, toute reprise sur une provision initialement déduite est imposable. En revanche, si la provision est non déduite initialement, son annulation par la constatation d'un profit n'est pas imposable.

Si l'annulation de la provision s'effectue en même temps que l'inscription en perte définitive de la créance, le régime fiscal de la perte est régi par les règles de déductibilité applicables aux créances inscrites en perte définitive.

C. Provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente

Les stocks pouvant faire l'objet de provisions déductibles sont constituées des produits destinés à la vente c'est-à-dire les marchandises et les produits finis détenus par l'entreprise pour être vendus dans le cadre de la réalisation de l'objet social.

Les provisions pour dépréciation des stocks de marchandises et produits finis sont admises en déduction dans la limite de 50% du coût de revient et sans dépasser 50% du bénéfice imposable.

Ces provisions sont constituées par la différence négative entre :

- d'une part la valeur de réalisation nette fiscale, c'est-à-dire le prix de vente normal connu à la date de clôture de l'exercice sans déduire les frais non encore engagés à la date de clôture de l'exercice tels que les frais de distribution et ;
- d'autre part, le «prix de revient» fiscal.

D. Provisions pour dépréciation des actions

Les actions des sociétés cotées en bourse dont le cours moyen journalier du dernier mois est inférieur au coût historique peuvent, du point de vue fiscal, donner lieu à une provision

déductible dans le cadre de la limite de 50% du bénéfice imposable.

E. Limite de déduction des provisions pour créances douteuses pour dépréciation des stocks destinés à la vente et pour dépréciation des actions cotées en bourse

Le total de la dotation aux provisions pour créances douteuses, pour dépréciation des stocks destinés à la vente et pour dépréciation des actions cotées en bourse est déductible dans la limite de 50% du bénéfice fiscal.

On entend par bénéfice fiscal de l'exercice servant à la détermination du seuil de 50%, le bénéfice fiscal avant déduction des provisions de l'exercice et avant imputation des reports déficitaires et, bien entendu, avant abattement au titre des avantages fiscaux.

Le reliquat de provisions non admis en déduction au cours d'une année donnée en raison du plafonnement à 50% du bénéfice fiscal n'est pas perdu définitivement pour l'entreprise qui a la faculté d'opérer la déduction de ce reliquat sur les exercices ultérieurs toujours dans la limite du plafond de 50% des bénéfices et tant que les conditions de déductibilité sont maintenues.

Le bénéfice de la déduction des provisions est tributaire de la production d'états détaillés des provisions constituées joints à la déclaration annuelle de l'impôt.

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

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.

G- Provisions constituées depuis 3 exercices

Les provisions pour créances douteuses pour dépréciation des stocks destinés à la vente et pour dépréciation des actions cotées en bourse déduites doivent être réintégrées des bénéfices imposables de la troisième année qui suit celle de leur constitution.

Toutefois, ces provisions peuvent être reconstituées, en dehors du plafond de 50% du bénéfice fiscal, et ce, par prélèvement sur les bénéfices imposables de cette troisième année.

H. Autres provisions pour dépréciation des comptes de l'actif

Les provisions pour dépréciation des autres comptes de l'actif sont non déductibles fiscalement.

1.18. Abandon des créances non déductibles

En cas de renonciation à l'abandon des créances pour quelque motif que ce soit, à l'exception de ceux au profit des entreprises en difficultés économiques dans le cadre du règlement

amiable ou du règlement judiciaire prévu par la loi n°95-34 du 17 avril 1995, les sommes déduites sont à réintégrer dans les résultats de l'exercice au cours duquel a eu lieu la renonciation.

Toutefois, l'article 36 de la loi de finances pour l'année 2010 a permis à toutes les entreprises soumises légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes, outre les établissements de crédit, de déduire les créances en principal et en intérêts qu'elles abandonnent totalement ou partiellement au profit des entreprises en, difficultés économiques dans le cadre du règlement amiable ou du règlement judiciaire Les provisions pour créances douteuses pour dépréciation des stocks destinés à la vente et pour dépréciation prévu par la loi n°95-34 du 17 avril 1995, et ce, pour la détermination de leurs résultats imposables.

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

- L'entreprise bénéficiaire de l'abandon doit être légalement soumise à l'audit d'un commissaire aux comptes.
- Les comptes de l'entreprise qui a abandonné ainsi que ceux de l'entreprise bénéficiaire de l'abandon au titre des exercices précédant l'exercice de l'abandon et non prescrits doivent avoir été certifiés sans que la certification comporte des réserves ayant une incidence sur l'assiette de l'impôt.
- L'entreprise qui a abandonné les créances doit joindre à la déclaration de l'impôt sur les sociétés un état détaillé des créances abandonnées indiquant le principal de la créance, les intérêts, l'identité du bénéficiaire et les références des jugements ou des arrêts en vertu desquels a eu lieu l'abandon.

En cas de recouvrement des créances abandonnées et ayant été déduites conformément à la législation fiscale en vigueur, les montants recouverts sont à réintégrer aux résultats de l'exercice au cours duquel a eu lieu le recouvrement.

1.19. Dotations aux amortissements des terrains et fonds de commerce

N'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement :

- des terrains;
- des fonds de commerce;

Les brevets et les marques de fabrique ainsi que les frais de recherche-développement capitalisés sont fiscalement amortissables.

1.20. Dotations aux amortissements comptabilisées en excédent par rapport aux taux maximums admis fiscalement

L'excédent d'amortissement comptabilisé par rapport aux seuils admis en déduction fiscale, tel que fixés par le décret n°2008-492 du 25 février 2008, est momentanément réintégré. Il sera déduit, de façon extra-comptable, du résultat fiscal des exercices futurs dans le respect des seuils admis fiscalement.

1.21. Amortissement comptable constaté après la déduction fiscale totale du coût d'un bien pris en leasing au cours des exercices précédents

A partir du moment où la totalité du coût d'une immobilisation prise en leasing est déduit totalement fiscalement, toute nouvelle dotation aux amortissements comptabilisée doit être réintégrée au résultat fiscal puisqu'elle a été déjà déduite fiscalement au cours des exercices précédents.

1.22. Les subventions d'investissement physique

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 et fiscalement déductibles 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.

Lorsque la subvention d'investissement est affectée à une immobilisation non amortissable, elle doit être rapportée par fractions égales au résultat de chacune des dix années y compris celle de la création ou de l'acquisition de ladite immobilisation.

En cas de cession d'une immobilisation subventionnée, la fraction de la subvention, non encore rapportée aux bases de l'impôt, est rattachée de la valeur comptable de l'immobilisation pour la détermination de la plus-value imposable ou la moins-value déductible.

1.23. Les subventions destinées à financer les investissements immatériels

Les subventions d'exploitation et d'équilibre encaissées font partie du résultat net de l'exercice de leur encaissement.

Alors que, les subventions sur investissements immatériels sont réintégréées aux résultats nets de chaque année durant les dix ans à compter de l'année de leur encaissement.

1.24. Les pertes de change « non réalisées » sur dettes et créances en devises

Comptablement, à chaque date de clôture de l'exercice, les dettes et créances en devises étrangères sont évaluées en utilisant le taux de change en vigueur à la date de clôture. Le gain ou la perte est ainsi pris(e) en compte en résultat de l'exercice.

Toute perte de change ainsi comptabilisée n'est pas déductible fiscalement tant qu'il n'y a pas encaissement ou paiement de la créance ou de la dette.

1.25. Moins value non réalisée sur titres cotés très liquides

Comptablement, à chaque date de clôture de l'exercice, les titres cotés qui sont très liquides sont comptabilisés à la valeur de marché selon le cours moyen journalier du dernier mois de l'exercice et les moins-values dégagées sont portées en charges financières de l'exercice.

Fiscalement, toute moins value ainsi comptabilisée en charges financières n'est pas déductible fiscalement tant qu'il n'y a pas cession des titres.

1.26. Plus value de fusion ou de scission totale

La plus value d'apport dans le cadre d'une opération de fusion ou scission totale des sociétés autres que les marchandises, les biens et valeurs faisant l'objet de l'exploitation ainsi que les éléments exonérés chez la société absorbée, **est réintégrée** aux résultats imposables de la société ayant reçu les actifs dans la limite de 50% de son montant, et ce, à raison du cinquième par année à compter de l'année de la fusion ou de l'année de la scission.

1.27. Déficits des établissements stables à l'étranger

Les déficits dégagés par les établissements des sociétés tunisiennes à l'étranger se situent en dehors du champ territorial de l'IS tunisien et ne sont pas, de ce fait, déductible fiscalement en Tunisie. De ce fait, ces déficits doivent faire l'objet d'une réintégration lors de la détermination du résultat fiscal.

1.28. L'impôt sur les sociétés

L'impôt sur les sociétés n'est pas admis parmi les charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable. (**Article 48- VIII du code de l'IRPP et de l'IS**)

Section 2 : Les déductions

2.1. Plus values sur cession d'actions et parts sociales exonérées de l'impôt

Compte tenu des nouvelles dispositions prévues par la loi de finances pour la gestion 2011, ne sont pas soumises à l'impôt :

- La plus-value sur cession des actions admises à la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis et acquises avant le 1er janvier 2011 ;

- La plus-value sur cession d'actions réalisée dans le cadre d'une opération d'introduction à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis ;
- La plus-value sur cession d'actions admises à la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis acquises à partir du 1er janvier 2011 et dont la cession intervient après l'expiration de l'année suivant celle de l'acquisition ou de la souscription ;
- Dans la limite de 10.000 dinars :
 - La plus-value sur cession d'actions admises à la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis, non rattachées à un actif professionnel et acquises à partir du 1er janvier 2011 et dont la cession intervient avant l'expiration de l'année suivant celle de l'acquisition ou de la souscription.
 - La plus-value sur cession des actions non cotées ou des parts sociales ou des parts de fonds, non rattachées à un actif professionnel.

Cette plus-value est égale à la différence entre le prix de cession des actions ou des parts sociales et leur prix d'acquisition diminué de la moins-value enregistrée au titre des opérations de cession de la même année.

- La plus-value sur cession des parts de fonds d'amorçage et des parts des fonds communs de placement à risque, prévus par la législation les régissant.
- La plus-value réalisée par les personnes physiques et provenant des opérations de cession des actions des sociétés d'investissement à capital variable prévues par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001 portant promulgation du code des Organismes de Placement Collectif.
- La plus-value réalisée pour le compte des tiers personnes physiques par les sociétés d'investissement à capital risque exerçant dans le cadre de la loi n° 88-92 du 2 août 1988 relative aux sociétés d'investissement, telle que modifiée et complétée par les textes subséquents.
- La plus-value de cession des actions et des parts sociales réalisée par les sociétés d'investissement à capital risque, prévues par la loi n° 88-92 du 2 août 1988, et les textes qui l'ont modifié, qui remplissent les conditions prévues par ladite loi, pour leur compte ou pour le compte d'autrui, conformément aux dispositions de l'article 21 de la loi sus-visée.
- La plus-value provenant de l'apport d'actions et de parts sociales au capital de la société mère ou de la société holding à condition que la société mère ou la société holding s'engage à introduire ses actions à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis

au plus tard à la fin de l'année suivant celle de la déduction. Ce délai peut être prorogé d'une seule année par arrêté du Ministre des Finances sur la base d'un rapport motivé du Conseil du Marché Financier.

- La plus-value provenant de la cession totale des actions ou des parts sociales détenues par un dirigeant dans le capital de la société qu'il dirige suite à l'atteinte par ce dernier de l'âge de la retraite ou suite à son incapacité de poursuivre la gestion de la société. Le bénéfice de cette déduction est subordonné :
 - A la possession par le dirigeant de participations à un taux supérieur à 50% du capital de la société. Pour la détermination de ce taux, sont prises en considération la participation directe et indirecte du dirigeant de la société et de ses enfants non émancipés.
 - A la poursuite de l'exploitation de la société pendant une période de trois ans au moins à compter du premier janvier de l'année qui suit celle de la cession. L'impôt sur les sociétés n'est pas admis parmi les charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable. (**Article 48- VIII du code de l'IRPP et de l'IS**).

2.2. Les revenus de valeurs mobilières

Les dividendes des actions perçus des sociétés tunisiennes ne sont pas imposables entre les mains des bénéficiaires et doivent, par conséquent, être déduits pour la détermination du résultat fiscal.

En revanche, les dividendes perçus de l'étranger, rattachés à un établissement tunisien, restent imposables.

2.3. Surplus déductible d'amortissement fiscal d'équipements pris en leasing par rapport à l'amortissement comptable

Sont admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, les amortissements des actifs immobilisés exploités dans le cadre des contrats de leasing conclus à partir du premier janvier 2008 sur la base de la durée du contrat de leasing. Cette durée ne doit pas être inférieure à une durée minimale fixée par décret n°2008-492 du 25 février 2008.

En effet, lorsque l'amortissement comptable est inférieure à l'amortissement fiscal admis pour un équipement pris en leasing, le surplus d'amortissement fiscal est déduit de façon extracomptable à condition que le montant des amortissements déduits et le montant des amortissements enregistrés en comptabilité soient portés au tableau d'amortissement et au livre d'inventaire.

2.4. Les intérêts des dépôts et titres en devises et en dinars convertibles

Ne sont pas soumis à l'impôt les Intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles. (Article 38 - point 8 et Article 48 - VII nonies du code de l'IRPP et de l'IS)

2.5. Les gains de change **non réalisés** sur dettes et créances en devises

Comptablement, à chaque date de clôture de l'exercice, les dettes et créances en devises étrangères sont évaluées en utilisant le taux de change en vigueur à la date de clôture. Le gain ou la perte est ainsi pris(e) en compte en résultat de l'exercice.

Tout gain de change ainsi comptabilisée n'est pas imposable fiscalement tant qu'il n'y a pas encaissement ou paiement de la créance ou de la dette. De ce fait, il doit être déduit lors de la détermination du résultat fiscal.

2.6. Les amortissements comptabilisés au titre d'un exercice comptable précédent en excédent par rapport aux taux fiscaux maximum, initialement réintégrés et devenus fiscalement déductibles

Sont admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable, les amortissements constitués au titre d'un exercice et qui n'ont pu être déduits, en application des taux maximums et des durées minimales fiscalement admis, des résultats des exercices suivant l'exercice de leur constatation, et ce, selon les mêmes taux et durées susvisées.

2.7. Reprise des provisions initialement réintégrées

Les dotations aux provisions non déductibles sont réintégrées dans le résultat fiscal de l'exercice de constatation. Corrélativement, toute reprise sur une provision non déduite fiscalement est à déduire du résultat imposable.

2.8. Plus value non réalisée sur les titres cotés très liquides

Comptablement, à chaque date de clôture de l'exercice, les titres cotés qui sont très liquides sont comptabilisés à la valeur de marché selon le cours moyen journalier du dernier mois de l'exercice et les moins-values dégagées sont portées en charges financières de l'exercice.

Fiscalement, toute plus value ainsi comptabilisée en produits financiers n'est pas imposable fiscalement tant qu'il n'y a pas cession des titres.

2.9. Plus value de fusion et de scission totale (chez la société apporteuse)

La plus value d'apport réalisée dans le cadre d'une opération de fusion et de scission totale des sociétés des éléments d'actifs autres que les marchandises, les biens et valeurs faisant l'objet de l'exploitation est **exonérée** de l'impôt sur les sociétés chez la société **apporteuse**. Selon la doctrine administrative, la déduction ne bénéficie qu'aux sociétés absorbées bénéficiaires.-

2.10. Plus value de cession d'une société en difficultés économiques

La plus value provenant de la cession des entreprises en difficultés économiques dans le cadre du **règlement judiciaire** prévu par la loi n°95-34 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques telle que complétée et modifiée par les textes subséquents.

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, du journal officiel de la République Tunisienne comportant publication de la décision de la cession, la valeur comptable nette des actifs, la valeur de cession et la plus value ou la moins value enregistrée.

2.11. Bénéfice des établissements stables à l'étranger

Les bénéfices dégagés par les établissements des sociétés tunisiennes à l'étranger se situent en dehors du champ territorial de l'IS tunisien et **ne sont pas**, de ce fait, **imposables** fiscalement en Tunisie. De ce fait, ces bénéfices doivent faire l'objet d'une déduction lors de la détermination du résultat fiscal.

2.12. Plus value de cession totale ou partielle des éléments de l'actif

La plus value provenant de la cession totale ou partielle des actifs constituant une unité économique indépendante et autonome, réalisée suite à l'atteinte du propriétaire de l'entreprise de l'âge de la retraite ou à son incapacité de poursuivre la gestion de l'entreprise.

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

- Les actifs cédés doivent être inscrits au bilan à la date de la cession.
- La production d'un état des actifs cédés mentionnant la valeur comptable nette des actifs, la valeur de cession et la plus value ou la moins value enregistrée.
- La poursuite par l'entreprise cessionnaire de l'exploitation de l'entreprise ou de l'unité acquise pendant une période de **trois ans** au moins à compter du premier janvier de l'année qui suit celle de l'acquisition.

2.13. Produits des abandons de créances dans le cadre de la loi n°95-34 du 17 avril 1995, imputés sur les déficits antérieurs ayant perdu le droit au report

Les déficits enregistrés depuis **plus de quatre années**, peuvent être déduits des revenus **exceptionnels** réalisés par les sociétés suite au bénéfice de l'abandon des dites créances dans le cadre de la loi n°95-34 du 17 avril 1995, et ce, dans la limite des revenus exceptionnels réalisés et s'il est inférieur au bénéfice de l'exercice au cours duquel l'abandon est constaté en produit exceptionnel.

La déduction s'effectue, dans ce cas, dans la limite des déficits enregistrés depuis une période qui **n'excède pas dix années** lors de l'année de la déduction avec respect des conditions suivantes :

- Les comptes au titre des exercices au cours desquels les déficits ont été enregistrés ont 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.
- Joindre, à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés de l'année de la déduction des déficits enregistrés depuis plus de quatre années, un état détaillé indiquant le montant des déficits qui n'ont pas été déduits des résultats des exercices antérieurs, l'année de leur enregistrement, le montant des créances abandonnées et l'année du bénéfice de l'abandon.

Section 3 : Les reports déficitaires et amortissements réputés différés

Les amortissements réputés différés en périodes déficitaires sont admis en déduction successivement des résultats des exercices suivants à condition de les porter dans les notes aux états financiers.

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 **quatrième année** inclusivement.

Pour tout exercice bénéficiaire, la déduction des déficits et des amortissements s'effectue selon l'ordre suivant :

Base de départ : Résultat fiscal après déduction de provisions réintégrées provisoirement

Première étape : Réintégration des amortissements **déductibles** fiscalement de l'exercice.

Deuxième étape : Imputation des reports déficitaires ordinaires.

Troisième étape : Imputation de l'amortissement déductible de l'exercice.

Quatrième étape : Imputation des amortissements réputés différés.

Les amortissements réputés différés sont reportables sans limitation dans le temps et doivent être imputés sur les résultats des premiers exercices suivants qui laissent apparaître un bénéfice suffisant pour les imputer.

En cas de non déduction par l'entreprise du déficit ou des amortissements réputés différés des exercices antérieurs sur les résultats bénéficiaires des années suivant celles ayant constaté les déficits ou les amortissements réputés différés, elle **perd définitivement** le droit au report des déficits et des amortissements en question (**Note Commune n°27-2003**).

Section 4 : Conséquences de l'apurement des déficits

Il existe deux régimes fiscaux des apurements des déficits en fonction du poste sur lequel s'effectue l'imputation et de la nature du déficit résorbé : un régime de maintien du droit au report des déficits ordinaires, et un régime qui fait perdre le droit au report des déficits.

4.1. Compensations qui ne mettent pas en cause le droit au report

La résorption des déficits ordinaires par imputation sur les postes suivants **laisse intact le droit au report** des déficits sous leur forme ordinaire :

- Prélèvement sur le report à nouveau créditeur.
- Réduction du capital social.
- Prélèvement sur les réserves ordinaires.
- Prélèvement sur les primes de fusion et d'émission.

4.2. Compensations faisant perdre le droit au report

L'apurement des déficits avec les postes suivants entraîne leur extinction fiscale définitive :

- Compensation avec le compte courant associé même si la compensation est assortie d'une clause de retour en cas de meilleure fortune.
- Prélèvement ou imputation sur la réserve de réévaluation **libre**.

Section 5 : Les avantages fiscaux liés à la détermination du résultat fiscal

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

- Les abattements sur les bénéfices imposables liés à l'exploitation.
- Les dégrèvements qui se répartissent à leur tour en deux types : les dégrèvements physiques et les dégrèvements financiers.

5.1. Les avantages fiscaux liés à l'exploitation

La base de calcul des revenus et bénéfices éligibles à la déduction au titre de l'exploitation est constitué par les bénéfices **hors certains éléments qualifiés d'exceptionnels** au sens fiscal réalisés par les entreprises bénéficiaires de la déduction au titre de l'exploitation.

Le concept purement fiscal de revenus et bénéfices exceptionnels ne fait pas l'objet d'une définition légale, ni d'ailleurs, doctrinale, ce qui rend ses contours flous.

Eléments exceptionnels non exclus de la base de déduction selon le code de l'IRPP/IS

Aux termes de l'article 11 du code de l'IRPP et de l'IS, les revenus et les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale des entreprises sont déductibles de l'assiette imposable. Il s'agit de:

- Les primes d'investissement accordées dans le cadre de la législation relative à l'incitation à l'investissement, des primes de mise à niveau accordées dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé et des primes accordées dans le cadre de l'encouragement à l'exportation.
- 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
- Les gains de change relatifs aux ventes et aux acquisitions réalisées par les entreprises dans le cadre de l'exercice de l'activité principale
- Le bénéfice de l'abandon de créances

Éléments exceptionnels exclus de la base de déduction selon la doctrine administrative

Selon la doctrine administrative, les éléments exceptionnels exclus de la base de déduction des revenus où bénéfiques des entreprises éligibles sont :

- Les subventions d'équilibre (**Prise de position 660 du 4 avril 2008**).
- Les subventions perçues au titre de l'emploi des diplômés (**Prise de position 744 de l'exercice 2008**).
- Loyers des immeubles comptabilisés en produits de l'exercice (**Prise de position 1951 du 18 décembre 2001**).
- Les revenus des capitaux mobiliers (**Prise de position 1253 du 6 septembre 1999**).
- La plus value de cession des immeubles bâtis et non bâtis (**Note commune 20/2008**).
- La plus value de cession des fonds de commerce (**Note commune 20/2008**).
- Revenus des placements autres qu'en devises ou en dinars convertibles.
- Plus value de cession, autre qu'à l'étranger ou à une autre entreprise totalement exportatrice, des actifs immobilisés réalisées par une société totalement exportatrice non bénéficiaire de la déduction au titre du développement régional ou du développement agricole.
- Les indemnités d'assurance.
- Autres produits divers.

Les avantages fiscaux liés à l'exploitation sont institués par le code d'incitation aux investissements et les diverses autres réglementations d'avantages fiscaux.

L'avantage lié à l'exploitation se traduit par un **abattement total ou partiel des bénéfiques** provenant de l'exploitation et produits dits exceptionnels **assimilés** sur l'assiette imposable **avec** ou **sans** minimum d'impôt.

On peut citer parmi les déductions au titre de l'exploitation :

- Les entreprises bénéficiaires de la déduction des revenus et bénéfices au titre de l'exportation.
- Les entreprises bénéficiaires de la déduction des revenus et bénéfices au titre du développement régional.
- Les entreprises bénéficiaires de la déduction des revenus et bénéfices au titre du développement agricole.
- Les entreprises bénéficiaires de la déduction des revenus et bénéfices au titre des activités de soutien.
- Les revenus et bénéfices provenant de la promotion immobilière relative à l'habitat social, à l'aménagement des zones pour les activités agricoles, de tourisme et d'industrie et à la construction des bâtiments destinés aux activités industrielles.
- Les revenus et bénéfices provenant des projets d'infrastructure et d'équipements collectifs dont le coût de réalisation dépasse 500.000 dinars réalisés par les entreprises de travaux publics et de promotion immobilière dans le deuxième groupe des zones d'encouragement au développement régional et dans les zones d'encouragement au développement régional prioritaires
- Les entreprises bénéficiaires de la déduction totale des revenus et bénéfices provenant des activités de collecte, de transformation et de traitement des déchets et ordures.
- Les entreprises bénéficiaires de la déduction au titre des revenus et bénéfices provenant de la location des constructions verticales destinés à l'habitat collectif, social ou économique.
- Les entreprises bénéficiaires des avantages des parcs d'activités économiques au titre de la déduction des revenus et bénéfices.

A/ L'exportation

a. Définition des opérations d'exportation

Sont considérées comme opérations d'exportation :

↳ Les exportations directes à savoir :

- Les ventes de marchandises à l'étranger.
- Les prestations de services à l'étranger.
- Les services réalisés en Tunisie et dont l'utilisation est destinée à l'étranger.

↳ Les exportations indirectes: Les ventes de marchandises acquises localement et les prestations de services :

- Aux entreprises totalement exportatrices régies par le code d'incitations aux investissements,
- Aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques,
- Aux organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non-résidents.

b. Définition des entreprises totalement exportatrices

Sont considérées totalement exportatrices au sens du code d'incitations aux investissements :

↳ Les entreprises dont la production est destinée totalement à l'étranger ou celles réalisant des prestations de services à l'étranger ou en Tunisie en vue de leur utilisation à l'étranger. Il n'existe aucune limitation quant à l'activité exercée. Ainsi, toute activité totalement exportatrice est éligible au régime du code d'incitations aux investissements.

↳ Sont également considérées totalement exportatrices les entreprises travaillant exclusivement avec les entreprises suivantes:

- Les entreprises totalement exportatrices.
- Les entreprises établies dans les parcs d'activités économiques.
- Les organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non-résidents.
- Les entreprises totalement exportatrices peuvent être autorisées à réaliser des ventes ou prestations destinées au marché local, sans pour autant perdre leur statut d'entreprises totalement exportatrices dans les limites et aux conditions suivantes :

↳ Pour les entreprises autres qu'agricoles : Ces entreprises peuvent écouler jusqu'à 30% de leur chiffre d'affaires à l'exportation départ usine et en hors taxes réalisé durant l'année calendaire précédente.

En ce qui concerne les entreprises nouvellement établies, la partie de la production pouvant être écoulee sur le marché local est calculée en fonction du chiffre d'affaires export réalisé depuis l'entrée en production.

↳ Pour les entreprises agricoles et de pêche : Les entreprises agricoles sont considérées totalement exportatrices lorsqu'elles exportent au moins 70% de leur production avec la possibilité d'écouler le reliquat sur le marché local.

Les ventes locales s'effectuent selon la réglementation en vigueur en matière de commerce extérieur, de change et de douane.

Cette obligation ne s'applique pas aux :

- Produits agricoles et de pêche, commercialisés sur le marché local dans les conditions sus indiquées,
- Ventes de déchets aux entreprises autorisées par le ministère chargé de l'environnement pour l'exercice des activités de valorisation et de recyclage. Le montant de ces ventes n'est pas pris en considération pour la détermination des taux maximums visés ci-dessus.

Les droits de douane et taxes dus à l'importation sont appliqués sur la valeur du produit fini.

Les entreprises totalement exportatrices sont autorisées à réaliser des prestations de services ou des ventes de marchandises dans le cadre d'appels d'offres internationaux relatifs à des marchés publics pour l'acquisition de services ou pour l'acquisition de marchandises, matériels ou équipements qui n'ont pas de similaires fabriqués localement dont la liste est fixée par décret (abrogée par l'article 26 de la loi des finances pour l'année 2007)

c. Régime applicable au titre des opérations d'exportation

La loi de finance 2011 a reporté la déduction totale des revenus et bénéfices provenant des exportations jusqu'au 31 décembre 2011. En effet, cette loi a prévu la réduction des taux de l'impôt et à l'allègement de la pression fiscale sur les entreprises et ce, comme suit :

- L'application de l'impôt sur les sociétés au taux de 10% aux bénéfices provenant des exportations et réalisés à partir du 1^{er} janvier 2012.
- La déduction des deux tiers des revenus provenant des exportations réalisés par les personnes physiques à partir du 1^{er} janvier 2012.

Sur cette base, le régime fiscal des revenus et bénéfices provenant des exportations sera comme suit :

** Pour les entreprises en activité avant le 1^{er} janvier 2012*

Les entreprises en activité avant cette date sont celles qui ont réalisé la première opération d'exportation avant le 1^{er} janvier 2012.

En effet, les entreprises dont la période de déduction totale des bénéfices ou revenus provenant des exportations **n'a pas expiré avant le 1^{er} janvier 2012** continuent à bénéficier de la déduction totale des revenus et bénéfices provenant des exportations et ce, jusqu'à l'expiration de la période des 10 ans qui leur est impartie à cet effet.

De plus, même les entreprises dont la période de déduction totale des revenus ou bénéfices provenant des exportations **a expiré avant le 1^{er} janvier 2012** continuent à bénéficier de la

déduction totale des revenus et bénéfices provenant des exportations réalisés jusqu'au 31 décembre 2011.

*** Pour les entreprises en activité à partir du 1^{er} janvier 2012**

Les personnes morales : les bénéfices provenant des exportations sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10%.

Les personnes physiques : Déduction des deux tiers des revenus provenant des exportations et ce, nonobstant le minimum d'impôt.

d. Régime applicable aux ventes de déchets (article 17 du CII)

Aux termes du dernier alinéa de l'article 17 du CII, les bénéfices provenant des ventes des déchets par les entreprises totalement exportatrices aux entreprises autorisées par le ministère chargé de l'environnement pour l'exercice des activités de valorisation et de recyclage sont exonérés de l'impôt sur les revenus et de l'impôt sur les sociétés.

e. Conditions pour bénéficiaire de l'abattement

↳ Conditions prévues par le code d'incitation aux investissements (CII) :

- Déposer une déclaration ou être autorisées conformément à l'article 2 du code d'incitations aux investissements ou être soumises à un cahier des charges établi par le ministère de tutelle du secteur (pour les entreprises partiellement exportatrices régies par le CII).
- Tenir une comptabilité régulière conformément à la législation comptable des entreprises.
- Être à jour de ses déclarations fiscales échues et être à jour des échéances de paiement en cas de sommes dues au trésor ayant fait l'objet d'un échéancier (article 111 du code des droits et procédures fiscaux).

↳ Condition unique prévue par le code de l'IRPP et de l'IS : Le bénéfice de la déduction au titre des opérations d'exportation pour les entreprises non régies par le code d'incitations aux investissements n'est subordonné qu'à la seule condition de la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises pour les personnes qui exercent une activité commerciale ou une profession non commerciale.

Exemple

Soit une société industrielle **régie par le code d'incitation aux investissements** qui réalise, au titre de l'exercice N, un bénéfice fiscal, ne comportant aucun élément exceptionnel imposable, avant déduction des avantages fiscaux de 400 000 dinars. Son chiffre d'affaires qui s'élève à 5 000 000 dinars hors taxe comprend 2 000 000 dinars à l'exportation.

Son résultat imposable est décompté comme suit :

Bénéfice fiscal	400 000 dinars
Abattement export (400 000* 2 000 000/5 000 000)	-160 000 dinars
Bénéfice imposable	240 000 dinars
Impôt sur les sociétés	72 000 dinars

f. Produits et services exclus de l'avantage

Sont exclus de l'avantage de la déduction sur les bénéfices les services financiers, les opérations de location, les ventes de carburant, d'eau, d'énergie et de produits miniers et de carrières. De plus, dans une prise de position 1703 du 8 octobre 2007, la DGELF a exclu du régime de la déduction de l'exportation la vente d'appareils de téléphone et leur entretien aux entreprises totalement exportatrices.

D'autre part, la prise de position 348 du 10 janvier 2007 a précisé que les ventes d'immeubles pour une société immobilière à une société totalement exportatrice ne peuvent pas être considérées comme des exportations.

B/ Les entreprises établies dans les parcs d'activités économiques

Le régime d'exonération des bénéfices applicable aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques est exactement le même que celui régissant les sociétés totalement exportatrices régies par le code d'incitations aux investissements.

C. Les entreprises agricoles et de pêche

a. Définition des entreprises agricoles et de pêche

Sont éligibles aux avantages accordés au développement agricole, les 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 tel que définis par la réglementation en vigueur.

b. Régime applicable

Les entreprises agricoles bénéficiaires du code d'incitations aux investissements (c'est-à-dire celles qui ont fait l'objet d'une déclaration à l'APIA) ainsi que les entreprises de pêche ayant fait l'objet d'autorisation conformément à l'article 2 du code d'incitations aux investissements et au décret n° 94-92 du 28 février 1994 bénéficient de la déduction totale du revenu ou des bénéfices **sans minimum d'impôt** durant les **10 premières années** à partir de la date d'entrée en activité effective.

il est à noter aussi, que la DGELF dans une prise de position 709 du 19 juin 2006 a précisé que le minimum d'impôt de 0.1% du CATTC local ne s'applique pas aux entreprises

bénéficiaires des incitations au développement agricole durant la période de la déduction totale des bénéfices provenant de l'exploitation.

Finalement, il est à préciser que les sociétés agricoles **ne sont pas tenues** de procéder au dépôt des déclarations d'acomptes provisionnels que dans le cas où elle réalise des revenus accessoires imposables.

D. Les entreprises exerçant certaines activités dans les zones de développement régional

Le régime du développement régional s'applique aux investissements réalisés par les entreprises industrielles, du tourisme, de l'artisanat ainsi que certains services, établies dans les zones d'encouragement au développement régional.

a. Les activités éligibles aux avantages du développement régional

Les activités bénéficiaires sont :

- Les industries manufacturières (à l'exclusion des certaines activités).
- Certaines activités de services.
- Le tourisme
- L'artisanat (Loi n° 99-4 du 11/01/1999)

b. Octroi des avantages du développement régional

Dans une prise de position 959 du 4 juillet 2000, la DGELF a précisé que lorsqu'un investissement est éligible aux avantages du développement régional et du développement agricole, il appartient de **choisir** entre les deux régimes d'avantages et de demander la mention de son choix sur l'attestation de dépôt de déclaration.

De plus, il suffit pour bénéficier des avantages du développement régional d'être établi dans une zone de développement régional et d'avoir déposé une déclaration d'investissement même lorsque l'attestation de dépôt de déclaration ne mentionne pas le bénéfice de tels avantages (**prise de position 1774 du 30 décembre 2000**).

c. Déduction des bénéfices des entreprises éligibles aux avantages du développement régional

c.1/ Activités de Tourisme dans les zones **prioritaires touristiques** de développement régional

Ces entreprises bénéficient de la déduction totale du revenu (IRPP) ou des bénéfices (IS) pendant les 10 premières années à partir de la date effective d'entrée en production sans minimum d'impôt et d'une déduction de 50% du revenu ou des bénéfices pendant les 10 années suivantes avec application du minimum d'impôt.

c.2/ Activités industrielles, artisanales et certains services dans les zones de développement régional

Les entreprises qui se situent au niveau de la **ZONE 1** bénéficient de la déduction totale du revenu (IRPP) ou des bénéfices (IS) pendant les 5 premières années à partir de la date effective d'entrée en production sans minimum d'impôt.

Les entreprises qui se situent au niveau de la **ZONE 2** bénéficient de la déduction totale du revenu (IRPP) ou des bénéfices (IS) pendant les 10 premières années à partir de la date effective d'entrée en production sans minimum d'impôt.

Les entreprises qui se situent au niveau de la **ZONE 3 dite Zone Prioritaire** bénéficient de la déduction totale du revenu (IRPP) ou des bénéfices (IS) pendant les 10 premières années à partir de la date effective d'entrée en production sans minimum d'impôt et d'une déduction de 50% du revenu ou des bénéfices pendant les 10 années suivantes avec application du minimum d'impôt.

d. Dispense de subir la retenue à la source au profit des entreprises établies dans les zones de développement régional

Dans une prise de position 2582 du 30 décembre 2003, la DGELF a précisé que les sommes payées aux sociétés établies dans les zones de développement régional qui bénéficient de la déduction totale des revenus ou des bénéfices pendant la période de 5 ou 10 ans **ne sont pas soumises à la retenue à la source au taux de 1.5%** sur la base d'une **attestation au non retenu** délivrée par les services de contrôle compétent.

e. Cumul des avantages avec l'exportation

Dans les prises de position 970 du 23 avril 2007, 1783 et 1784 du 23 octobre 2007, et du 13 novembre 2007, la DGELF a précisé que l'entreprise totalement exportatrice établie dans une zone de développement régional peut cumuler les avantages de l'incitation à l'**exportation** et l'avantage de la déduction totale des investissements bénéficiaires du développement régional pour les ventes **locales**.

E. Les revenus et bénéfices provenant des activités d'hébergement et de restauration des étudiants

Les revenus ou bénéfices provenant des activités d'hébergement et de restauration conformément à un cahier des charges établi par le ministère de tutelle bénéficient de la déduction totale pendant les 10 premières années d'activité à compter de la date du commencement desdites activités sans minimum d'impôt.

F. Les revenus et bénéfices provenant des opérations de courtage international

Les revenus provenant des opérations de courtage international sont déductibles de l'assiette imposable dans la limite de 50% 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.

Lorsque le courtage international est réalisé par une société de commerce international totalement exportatrice, il fait partie des bénéfices éligibles à l'exonération totale.

G. Les revenus et bénéfices provenant de l'exploitation de bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale

Les revenus provenant de l'exploitation de bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale sont déductibles de l'assiette imposable dans la limite de 50% durant les 3 premières années d'activité sans minimum d'impôt.

H. Activités de soutien et activités de lutte contre la pollution et la protection de l'environnement

Sont totalement déductibles du revenu ou bénéfices imposables, les revenus ou bénéfices provenant des activités de soutien et des activités de lutte contre la pollution et la protection de l'environnement avec paiement d'un impôt minimum réduit.

Les activités de lutte contre la pollution et la protection de l'environnement sont définies comme étant celles des entreprises spécialisées dans la collecte, la transformation et le traitement des déchets et ordures.

I. Régime applicable aux travaux d'infrastructure et d'équipements collectifs réalisés dans les zones de développement régional

Les entreprises de travaux publics et de promotion immobilière qui réalisent des projets d'infrastructure et d'équipements collectifs, dont le coût de réalisation dépasse 500.000 D, tels qu'énumérés ci-après dans les régions éligibles au développement régional, bénéficient d'une déduction de 50% du revenu (IRPP) ou du bénéfice (IS) provenant de ces projets avec application du minimum d'impôt.

Les projets d'infrastructure et d'équipements collectifs donnant droit à la déduction :

- Lycées et collèges secondaires.
- Facultés, écoles supérieures et instituts supérieurs.
- Hôpitaux régionaux et hôpitaux de circonscription.
- Lacs et barrages collinaires.
- Pistes agricoles.
- Routes en dehors des autoroutes et des routes grands parcours.

- Aménagement des zones pour activités économiques.
- Travaux nécessaires aux télécommunications.
- Construction de stations d'épuration et travaux d'assainissement et décharges contrôlées.
- Travaux de conservation des eaux et du sol.
- Sondage et forage.
- Centres de formation professionnelle.

J. Investissements dans l'habitat social, l'aménagement des zones agricoles, industrielles et de tourisme et la construction des bâtiments industriels

Les bénéfices provenant des activités de promotion immobilière relative à l'habitat social, à l'aménagement des zones pour les activités agricoles, de tourisme et d'industrie ou à la construction de bâtiments destinés aux activités industrielles sont exonérés à concurrence de 50% de leur montant avec application du minimum d'impôt sur le revenu ou bénéfice global imposable et sans limitation de durée.

K. Revenus et bénéfices provenant de la location des constructions verticales destinées à l'habitat collectif, social ou économique

Les revenus et bénéfices sont déductibles en totalité du revenu ou bénéfice imposable pendant les 10 premières années d'activité sous réserve du minimum réduit.

L. Etablissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents

Les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents, avec possibilité de prêter une partie de leurs services au profit des résidents autorisés par le ministère chargé de la santé dans la limite de 20% du chiffre d'affaires hors TVA, bénéficient de la déduction totale des revenus de l'activité sans minimum d'impôt durant les dix premières années d'activité. La déduction est de 50% pour les années suivantes avec paiement du minimum d'impôt réduit.

Le bénéfice de cet avantage est subordonné à la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable tunisienne des entreprises.

5.2. Les avantages 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.

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.

A. Les dégrèvements financiers : Les réinvestissements sous la forme de parts sociales et actions nouvellement créées

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 sociales doivent être nouvelles.
- 4) Le capital de la société émettrice ne doit pas être réduit pendant 5 ans à compter du premier janvier de l'année qui suit l'année de l'émission des titres sauf s'il s'agit de réduction pour résorber les pertes.
- 5) Seule la fraction libérée en espèces est déductible.
- 6) Les souscriptions déductibles sont celles libérées en espèces jusqu'à la date de dépôt de déclaration.
- 7) la non cession des actions, des parts sociales ou des parts qui ont donné lieu au bénéfice de la déduction, avant la fin **des deux années** suivant celle de la libération du capital souscrit ou celle de la souscription aux parts ou de leur acquisition.
- 8) la non stipulation dans les conventions signées entre les sociétés et les souscripteurs de garanties en dehors du projet ou de rémunérations qui ne sont pas liées aux résultats du projet objet de l'opération de souscription.

Telle que formulée, cette disposition légales, tout à fait pertinente quant à son principe, risque de poser des interrogations lorsque la convention n'a pas été signée entre la société et un souscripteur mais entre un actionnaire ou un dirigeant ou un tiers et le souscripteur.

9) 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 ayant donné lieu au bénéfice de la déduction, et ce, pour les personnes (physiques et morales)

soumises légalement à la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptables des entreprises pour le bénéfice de la déduction.

10) le résultat comptable et le résultat fiscal de l'entreprise bénéficiaire de dégrèvement doivent être suffisants pour couvrir le montant du dégrèvement.

Annulation des titres suite à une fusion par absorption dans une prise de position(1790) du mois de décembre 1999, la DGELF a précisé que les titres que l'absorbé détient sur l'absorbante et qui sont annulés dans une opération de fusion n'entraînent pas déchéance des avantages fiscaux.

Néanmoins, les limitations suivantes doivent être prises en considération en matière d'impôt sur les sociétés

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

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

2. Seules les souscriptions dans les sociétés soumises à l'IS ouvrent droit au dégrèvement financier.

3. Prime d'émission n'ouvre pas droit au dégrèvement financier.

4. La libération par compensation avec un compte courant n'ouvre pas droit, selon la doctrine administrative, à l'avantage du dégrèvement financier.

5. la souscription au capital d'une société par conversion de créances en participation n'ouvre pas droit au dégrèvement financier (**BOD-texte DGI n°2001/49-note commune n°26/2001**) : « La question posée est de savoir si la souscription au capital des sociétés par conversion de créances, donne lieu au dégrèvement fiscal au titre du réinvestissement exonéré.

A cette question il a été répondu que, ne sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés que les revenus ou bénéfices soumis à l'impôt et réinvestis.

Dans le cas particulier et s'agissant d'une souscription au capital d'une société faite au moyen de conversion de créances en participation au capital, elle ne donne lieu à aucune déduction au titre du réinvestissement des bénéfices ».

6. l'acquisition de titres partiellement libérés ne confère pas le droit au dégrèvement financier au titre de la libération du reliquat, le dégrèvement financier étant exclusivement réservé, selon la doctrine administrative, au souscripteur initial (DGELF 218 du 22 février 2006).

Autres précisions administratives

La note commune n°1/2005 a précisé les réponses suivantes :

Question 1 : L'avantage fiscal accordé au titre des revenus et bénéfices réinvestis fait-il l'objet de retrait :

- Dans le cas où la société qui a réalisé l'investissement a été absorbée par une autre société avant l'expiration de la période de cinq ans ?
- Dans le cas où la société qui a réalisé l'investissement absorbe une société dans laquelle elle détenait des participations et réduit son capital à concurrence desdites participations avant l'expiration de la période de cinq ans ?

Réponse administrative

L'absorption d'une société ouvrant droit à l'avantage au titre des bénéfices ou des revenus réinvestis avant l'expiration de la période de cinq ans n'entraîne pas la remise en cause des avantages fiscaux accordés au titre du réinvestissement à la condition que la société absorbante continue à respecter la condition de non réduction du capital, sauf pour résorption des pertes, pendant la période restante des cinq ans et ce dans la limite du capital lui revenant de la société restante des cinq ans et ce dans la limite du capital lui revenant de la société absorbée .

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

Question 2 : La 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 entraîne – t- elle la déchéance des avantages fiscaux dont ont bénéficié les souscription de la période de cinq ans ?

Réponse administrative

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'entraîne pas la remise en cause de l'avantage fiscal dont ont bénéficié les souscripteurs au titre de la libération des sommes souscrites.

Question 3 : La présentation à la formalité de l'enregistrement des actes constatant l'augmentation du capital après les délais légaux limites de réalisation de l'augmentation du capital constitue – t – elle un motif de déchéance de l'avantage fiscal dont a bénéficié la société au titre du réinvestissement au sein d'elle – même ?

Réponse administrative

La déduction des bénéfices réinvestis au sein de la société ne peut pas l'enregistrement des documents constatant l'augmentation du capital suite à la réalisation de l'investissement.

De ce fait, la présentation à la formalité de l'enregistrement des actes constatant l'augmentation du capital après les délais légaux limites de réaliser l'augmentation du capital ne constitue pas un motif de déchéance de l'avantage fiscal dont a bénéficié la société au titre du réinvestissement au sein d'elle- même, et ce, dans le cas ou la société a respecté toutes les conditions requises pour le bénéfice de l'avantage, à savoir :

- L'inscription des bénéfices investis dans un compte spécial d'investissement au passif du bilan avant l'expiration du délai de la déclaration définitive de l'impôt sur les sociétés au titre des résultats de l'exercice ;
- Joindre à la déclaration de l'impôt sur les sociétés le programme d'investissement à réaliser l'engagement de réaliser l'investissement au plus tard à la fin de l'année N+1 ;
- La réalisation de l'investissement et l'incorporation de la réserve constituée au capital dans un délai ne dépassant pas la fin de l'année de la constitution de ladite réserve soit avant l'année qui suit la date de clôture pour une clôture au 31 décembre ;
- La non cession des actifs relatifs audit investissement pendant une année au moins à partir de la date d'entrée effective en production ;
- La non réduction du capital durant les cinq années qui suivent la date de l'incorporation au capital , sauf dans le cas de réduction pour résorption des pertes.

Il est à noter qu'il convient de respecter la condition relative à l'octroi de la déduction uniquement au titre des bénéfices effectivement utilisés et , par conséquent , tout montant déduit et non utilisé dans la réalisation de l'investissement dans le délai légal limite ne dépassant pas la fin de l'année qui suit celle de la réalisation des bénéfices, doit être réintégré aux résultats de l'année concernée par la déduction.

Régime des pertes sur participation :

Dans une prise de position (1719) du 29 août 2008, la DGELF a précisé que les pertes sur titres de participation ne peuvent être déduites fiscalement qu'au titre de l'exercice au cours duquel la société émettrice a été transmise dans le cadre de la loi n°95-34 du 17 avril 1995 relative aux entreprises en difficultés ou l'exercice au cours duquel la société est liquidée et la constatation d'un mali de liquidation. Néanmoins, les banques peuvent constituer des provisions pour dépréciation des titres.

Exclusion de l'acquisition de titres partiellement libérés de l'avantage du dégrèvement financier

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

Augmentation du capital en vue reconstituer les capitaux propres

Dans une prise de position (66) du 14 avril 2008, la DGELF a précisé que la conscription à une augmentation du capital destinée à reconstituer les fonds propres et résorber les pertes ne donne pas droit à la déduction des bénéfices au titre du dégrèvement financier.

B. Les dégrèvements physiques

Les réinvestissements physiques au sein de la même entreprise sont réservés aux sociétés régies par le code d'incitations aux investissements et certains autres régimes d'avantages fiscaux ainsi que les revenus réinvestis dans une société ou un établissement à l'étranger ayant pour objet exclusif la commercialisation de marchandises et de services tunisiens.

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

Aux termes de l'article 7-2° 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 :

- 1- L'investissement physique doit faire l'objet d'une déclaration d'investissement ;
- 2- Les bénéfices réinvestis doivent être inscrits dans un «compte de réserve spécial d'investissement» au passif du bilan 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 et incorporés dans le capital de la société au plus tard à la fin de

l'année de la constitution de la réserve ;

- 3- La déclaration de l'impôt sur les sociétés doit être accompagnée du programme d'investissement à réaliser et de l'engagement des bénéficiaires de la déduction de réaliser l'investissement au plus tard à la fin de l'année de la constitution de la réserve.
- 4- Les éléments d'actifs acquis dans le cadre de l'investissement ne doivent pas être cédés avant la fin des deux années suivant l'année d'entrée effective en production ;
- 5- Le capital ne doit pas être réduit durant les cinq années à compter du premier janvier de l'année qui suit 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.

Dans ce sens, une prise de position de l'année 2005 de la DGELF a précisé que la déduction pour réinvestissement physique se cumule avec l'amortissement des biens investis.

Limitation du droit au dégrèvement physique aux sociétés bénéficiaires à la fois fiscalement et comptablement

Dans une prise de position (44) du 6 janvier 2006, la DGELF a précisé que dans le cas où l'entreprise enregistre un résultat comptable déficitaire, elle ne peut pas bénéficier du dégrèvement physique même si son résultat fiscal est bénéficiaire.

La DGELF a précisé, également, que seuls les bénéfices de l'exercice sont éligibles au dégrèvement physique.

5.3. Les limites des dégrèvements fiscaux

5.3.1. Le minimum d'impôt des sociétés bénéficiaires d'avantages fiscaux

Lorsque la société bénéficie d'avantages fiscaux sous la forme d'abattement sur les bénéfices ou de dégrèvements physique ou financiers, il convient de se poser la question si l'avantage est assorti d'un minimum d'impôt. Si tel est le cas, il convient de déterminer la base du minimum d'impôt et de comparer ledit minimum avec l'impôt liquidé sur le résultat fiscal. C'est le montant le plus élevé entre le minimum d'impôt de 10% ou de 20% selon le cas et l'impôt liquidé sur le résultat fiscal qui sera retenu.

La société bénéficiaire des avantages fiscaux doit s'assurer aussi que le minimum d'impôt de 0,1% du chiffre d'affaires TTC (autre que celui provenant de l'exportation) est inférieur au montant le plus

élevé entre le minimum d'impôt de 10% ou 20% selon le cas et l'impôt liquidé sur le résultat fiscal. En effet, aux termes de l'article 49 § du code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt annuel ne peut être inférieur à un montant égal à 0,1% du chiffre d'affaires brut autre que celui provenant avec un minimum exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires égal à :

- 100 dinars pour les entreprises soumises au taux de 10%.
- 250 dinars pour les entreprises soumises au taux de 30% ou au taux de 35%.

Ce minimum ne s'applique pas aux entreprises nouvelles durant la période de réalisation du projet sans que cette période ne puisse dépasser dans tous les cas trois ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence prévue par l'article 56 du code de l'IRPP et de l'IS.

Le minimum d'impôt s'applique également aux entreprises en cessation d'activité, et qui n'ont pas déposé la déclaration de cessation, à l'exception des entreprises totalement exportatrices telles que définies par la législation en vigueur.

Le minimum d'impôt de 0,1% ne s'applique pas aux entreprises exerçant dans les zones de développement régional ou dans les secteurs de développement agricole durant la période prévue par la législation en vigueur pour le bénéfice de déduction totale de leurs bénéfices provenant de l'exploitation.

Il existe 4 types de dispenses du minimum d'impôt :

- Sociétés nouvellement créées avant l'entrée en activité ;
- Exportation ;
- Développement régional et développement agricole pendant les 5 ou les 10 années de déduction totale selon le cas ;
- Certaines sociétés totalement exonérées en vertu des avantages fiscaux, et ce, jusqu'au 31 décembre 2010.

- (1) **Sociétés nouvellement créées** : Le minimum d'impôt ne s'applique pas aux entreprises nouvelles durant la période de réalisation du projet sans que cette période ne puisse dépasser dans tous les cas trois ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence .
- (2) **Exportation** : Le chiffre d'affaires à l'exportation ne fait pas partie de l'assiette servant au calcul du minimum d'impôt.
- (3) **Développement régional et développement agricole** : Le minimum d'impôt sur les sociétés de 0,1% du chiffre d'affaires brut local ne s'applique pas aux entreprises bénéficiaires des incitations au développement régional ou au développement agricole durant la période prévue par la législation en vigueur pour le bénéfice de la déduction totale de leurs bénéfices provenant de l'exploitation.

- (4) **Autres sociétés totalement exonérées en vertu des avantages fiscaux** : Certaines sociétés bénéficiant d'un régime d'exonération totale en vertu des régimes d'avantages fiscaux (tels que les organismes financiers et bancaire travaillant essentiellement avec les non – résidents) ne sont pas soumises au régime du minimum d'impôt sur les sociétés de 0,1% du chiffre d'affaires brut local. Cette exonération est limitée jusqu'au 31 décembre 2010.

5-3-2 : 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 imposable n'est pas éligible à l'avantage du dégrèvement financier ou physique qui n'a pas pu être imputé dans les délais légaux.

Il en découle que la déduction sur les bénéfices au titre des avantages liés à l'exploitation n'est pas concernée par la limitation de l'application de l'avantage aux seuls bénéfices déclarés dans les délais légaux.

Section 6 : Les documents à joindre à la déclaration de l'impôt sur les sociétés

Conformément à la législation en vigueur, les documents qui doivent être joints à la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés comprennent obligatoirement :

- Le bilan.
- L'état de résultat.
- L'état de flux de trésorerie.
- Les notes aux états financiers qui doivent comporter obligatoirement les amortissements différés en périodes déficitaires.
- Le tableau de détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable.
- Le tableau des immobilisations et amortissements avec indication distincte sur une ligne séparée réservée aux immobilisations acquises en leasing.
- Un relevé détaillé des provisions pour créances douteuses.
- Un état nominatif des débiteurs dont la créance ne dépasse pas 100 dinars passée en pertes.
- Un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des stocks.
- Un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des actions et des parts sociales.

- Un relevé détaillé des dons et des subventions.
- Etat des 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.
- Note sur les amortissements réputés différés en période déficitaire et les reports déficitaires.
- Un état des créances abandonnées par une société soumise légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes dans le cadre d'une procédure de traitement des difficultés économiques.
- Un état des produits exceptionnels provenant du bénéfice de l'abandon de créances par les créanciers dans le cadre d'une procédure de sauvetage économique régie par la loi n°95-34 du 17 avril 1995 imputés sur les reports déficitaires enregistrés depuis plus de quatre années.
- Dégrèvement physique Une copie de l'attestation de déclaration d'investissement délivrée par l'organisme habilité (API notamment) ; un état des investissements réalisés jusqu'à la date de dépôt de déclaration ; un engagement de réaliser l'investissement objet du dégrèvement au plus tard à la fin de l'année de constitution de la réserve spéciale d'investissement.
- Dégrèvement financier Une attestation de libération du capital souscrit ou de tout autre document équivalent (et généralement, une copie de l'attestation de déclaration d'investissement de la société **émettrice**).
- Les bénéfices exonérés. Le défaut de déclaration, dans les délais impartis, des bénéfices exonérés donne lieu à l'application d'une pénalité de 1% des bénéfices concernés.