

Les avantages fiscaux

TITRE I - Étude des avantages insérés dans le droit commun

Bien que certains régimes étudiés dans ce titre (amortissements dérogatoires, régime fiscal des fusions) ne constituent pas des avantages fiscaux au sens admis du terme, ils constituent, néanmoins, des traitements fiscaux favorables pour l'entreprise. A ce titre, ils font partie des avantages comparatifs de la fiscalité tunisienne.

Section 1 : Exonération des revenus et des bénéfices provenant de l'exportation pour les activités autres que celles régies par un autre régime d'incitations

A compter du 1er janvier 1999, les opérations d'exportation non régies par un autre régime d'incitations ouvrent droit à exonération des revenus et bénéfices aussi bien pour les personnes physiques que pour les personnes morales soumises à l'IS.

§ 1. Portée de l'exonération

Aux termes du § V de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS pour les personnes physiques et du § VII Decies de l'article 48 dudit code pour les personnes morales, les revenus et bénéfices provenant des opérations d'exportation dans les activités non bénéficiaires d'un autre régime d'incitations, sont, à compter du 1er janvier 1999 totalement exonérées pendant les 10 premières années d'activité à partir de la première opération d'exportation sans minimum d'impôt. Ces revenus et bénéfices sont exonérés dans la limite de 50% au delà de cette période avec application du minimum d'impôt de 60% de l'impôt sur le revenu pour les personnes physiques et d'un taux de 20% du bénéfice imposable pour les personnes morales soumises à l'IS.

Le régime d'exonération bénéficie aux entreprises en activités avant le 1er janvier 1999 qui commence à décompter la période d'exonération totale sans minimum d'impôt de 10 ans à compter de la première opération réalisée à partir du 1er janvier 1999.

§ 2. Opérations ouvrant droit à l'avantage

Sont considérées comme opérations d'exportations ouvrant droit à l'avantage les opérations suivantes :

- (1) Les ventes de marchandises à l'étranger.
- (2) Les prestations de services réalisés à l'étranger.
- (3) Les services réalisés en Tunisie et destinés à être utilisés à l'étranger.
- (4) Les ventes de biens et services fabriqués ou rendus localement aux :

- sociétés totalement exportatrices prévues par le code d'incitations aux investissements ;
- sociétés implantées dans les zones franches économiques prévues par la loi 92-81 du 03/08/92, telle que modifiée par les textes subséquents ;
- sociétés de commerce international prévues par la loi 94-42 du 07/03/94, telle que modifiée par les textes subséquents ;
- institutions financières et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents, telles que prévues par la loi 85-108 du 06/12/85.

La déduction en question n'est accordée que pour les ventes de biens ou la réalisation de services nécessaires à l'exploitation des sociétés sus-visées.

§ 3. Condition pour le bénéfice de la déduction

La seule condition exigée pour le bénéfice de la déduction au titre de l'exportation est la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises pour les personnes morales ainsi que les personnes physiques qui exercent une activité commerciale ou une profession non commerciale.

§ 4. Produits et services exclus de l'avantage

Sont expressément exclus de tout avantage au titre de la déduction sur exportation les services financiers, les opérations de location, les ventes de carburants, d'eau, d'énergie, de produits miniers et de carrières.

Section 2 : Les amortissements dérogatoires

Par rapport à l'amortissement linéaire simple, le système fiscal tunisien comporte 4 méthodes d'amortissements dérogatoires :

- L'amortissement dit massif ;
- L'amortissement linéaire accéléré ;
- L'amortissement dégressif ;
- L'amortissement exceptionnel ;
- L'amortissement financier.

§ 1. L'amortissement dit massif

Les entreprises ont la faculté de pratiquer un amortissement intégral des biens immobilisés dont la valeur unitaire ne dépasse pas 200 dinars hors TVA déductible. Selon la doctrine administrative, dans la mesure où l'entreprise fait figurer la valeur d'acquisition de tels biens parmi les charges d'exploitation, non seulement elle perd le bénéfice de déduction de la charge, mais également le droit à l'amortissement et ce, pour défaut de comptabilisation d'une immobilisation amortissable.

La règle du prorata temporis ne s'applique pas à l'amortissement massif. L'amortissement est donc effectué en bloc pour la totalité de la valeur d'origine indépendamment de la date d'acquisition au cours d'un exercice donné.

§ 2. L'amortissement linéaire accéléré

Dans la mesure où une entreprise justifie de l'utilisation de son matériel d'exploitation, à l'exclusion du matériel de transport, par deux équipes c'est-à-dire pour une durée de 16 heures sur 24 heures, elle peut bénéficier d'un amortissement linéaire accéléré en appliquant au taux normal admis un coefficient de 1,5 pour la détermination du taux d'amortissement pour le matériel en question.

Ce coefficient est fixé à 2 lorsque ledit matériel est utilisé par trois équipes c'est-à-dire fonctionnant 24 heures sur 24 heures.

L'exclusion du matériel de transport du droit au bénéfice de l'amortissement accéléré se limite, à notre avis, au matériel affecté au transport des personnes ou des marchandises. Il en découle que le matériel roulant affecté exclusivement à des fins autres que le transport est susceptible de bénéficier de ce mode d'amortissement accéléré, tel est le cas d'une manière générale du matériel de manutention.

La règle du prorata temporis s'applique à l'amortissement linéaire accéléré.

§ 3. L'amortissement dégressif

Ce mode d'amortissement est réservé aux :

(1) Immobilisations ayant une durée de vie de 5 ans au moins désignées de façon limitative :

- a) matériel informatique (même usagé),
- b) matériel agricole (même usagé).

(2) Matériel et équipements de production à l'exclusion du mobilier et matériel de bureau dont la durée d'utilisation dépasse 7 années selon le mode linéaire prévu par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés acquis depuis le 1er janvier 1994 par les entreprises entrant dans le champ d'application du code d'incitations aux investissements¹.

(3) Les équipements acquis neufs ou fabriqués par l'entreprise à compter du 01/01/99, à l'exclusion du mobilier de bureau et du matériel de transport.

L'amortissement dégressif consiste à multiplier le taux d'amortissement linéaire par le coefficient 2,5.

Le taux ainsi obtenu s'applique au coût de revient de l'immobilisation la première année et à la valeur résiduelle pour les années suivantes.

Toutefois, lorsque, à la clôture d'un exercice, l'annuité d'amortissement calculée selon le système dégressif devient inférieure à celle linéaire, c'est-à-dire celle résultant du quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années d'utilisation restant à courir à compter de la date d'ouverture dudit exercice, il y a lieu de retenir l'annuité linéaire.

La règle du prorata temporis s'applique à l'amortissement dégressif.

§ 4. L'amortissement exceptionnel

Les entreprises qui construisent, font construire ou achètent des immeubles d'habitation destinés au logement de leur personnel, à titre gratuit, peuvent dès achèvement de la construction ou son acquisition, pratiquer un amortissement exceptionnel égal à 50% du prix de revient de ces immeubles ; la valeur résiduelle est amortissable au taux linéaire constant de 10%. L'amortissement de 50% est effectué la première année indépendamment de la date d'acquisition au cours de l'exercice.

La possibilité de pratiquer l'amortissement exceptionnel est subordonnée à deux conditions :

- l'immeuble doit être destiné pour les 3/4 au moins de sa superficie au logement du personnel ;
- les logements doivent être mis gratuitement à la disposition du personnel ; un loyer même symbolique ou la suppression de l'indemnité de logement dont a normalement droit un employé moyennant la mise à sa disposition d'un logement ne confère pas le droit à l'entreprise de pratiquer l'amortissement exceptionnel. Bien entendu dans pareille situation, l'entreprise conserve le droit à amortissement suivant le mode linéaire simple.

Pour l'application de cette mesure, ne sont pas considérés comme faisant partie du personnel de l'entreprise (article 13-II du code de l'IRPP et de l'IS + article 48-IV du code de l'IRPP et de l'IS) :

¹ Bien que cette disposition soit édictée par le code d'incitations aux investissements, il a été jugé utile de l'exposer avec les amortissements dérogatoires de droit commun

- (1) l'exploitant individuel,
- (2) les associés de sociétés de personnes,
- (3) les membres des associations en participation,
- (4) les gérants des sociétés à responsabilité limitée ou des sociétés en commandite par actions. En revanche, les associés de SARL salariés font partie du personnel de l'entreprise pouvant bénéficier de la mesure.
- (5) les membres du conseil d'administration des sociétés anonymes. En revanche, le DGA non administrateur qui bénéficie d'un contrat de travail fait partie à ce titre du personnel de l'entreprise et peut bénéficier de la mesure.
- (6) ainsi que le conjoint et les enfants non émancipés des personnes précitées.

§ 5. L'amortissement financier.

Les sociétés de leasing sont autorisées à déduire, à partir du 1^{er} Janvier 2000, pour la détermination de leur bénéfice imposable, les amortissements financiers relatifs aux biens d'équipements, matériel et immeubles objets de contrat de leasing.

Cette déduction est faite dans les limites prévues au tableau d'amortissement portant sur le principal de la dette objet du contrat de leasing tel que fixé en fonction de la valeur d'acquisition du montant d'autofinancement, du taux d'intérêt, de la période de la location et du prix de cession au terme de la période de location.

Le montant déductible des amortissements financiers ne doit pas excéder la différence entre le prix de l'acquisition des équipements, matériel et immeubles en question et le prix de cession au terme de la période d'amortissement.

Le montant total déductible des amortissements financiers en ce qui concerne les équipements, matériel et immeubles objets du contrat de leasing en cours conclu avant le 1^{er} Janvier 2000, ne doit pas excéder le prix d'acquisition des dits biens, déduction faite du montant total des amortissements déjà déduits pour la détermination du bénéfice imposable et le prix de vente au terme de la période de location.

Section 3 : Le régime fiscal des fusions

"La fusion est la réunion de deux ou plusieurs sociétés pour former une seule société. La fusion peut résulter soit de l'absorption par une ou plusieurs sociétés des autres sociétés, soit de la création d'une société nouvelle à partir de celles-ci. La fusion entraîne la dissolution des sociétés fusionnées ou absorbées et la transmission universelle de leur patrimoine à la société nouvelle ou à la société absorbante.

La fusion s'effectue sans liquidation des sociétés fusionnées ou absorbées." (art. 412 du CSC)

L'actif net apporté par l'absorbée est rémunéré en parts sociales ou actions de la société absorbante.

Le régime fiscal des fusions relève du régime de droit commun. Il comporte des avantages dérogatoires mais aussi certains inconvénients qui pénalisent les opérations de restructuration et de concentration des entreprises tunisiennes par rapport à certains régimes de faveur applicables dans certains pays développés.

§ 1. Exonération de la plus-value de fusion

La fusion entraîne toujours la dissolution-apport des sociétés absorbées. L'apport de la société ou des sociétés absorbées à la société absorbante dégage, généralement, une plus-value de fusion.

Aux termes du § VII septies nouveau de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS, pour la détermination du bénéfice imposable de la société absorbée (correspondant à la dernière déclaration fiscale puisqu'elle est absorbée dans le cadre de l'opération de fusion) la plus-value d'apport en cas de fusion de sociétés dégagee sur les éléments d'actif autres que les marchandises faisant l'objet de l'exploitation est admise en déduction du bénéfice imposable.

Étant insérée dans le chapitre relatif à l'impôt sur les sociétés, l'exonération ne bénéficie qu'aux fusions entre sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Cette plus-value exonérée est à réintégrer aux résultats de la société absorbante dans la limite de 50% de son montant et ce, à raison de 1/5 par année à compter de l'année de la fusion. Cette disposition ne s'applique pas dans le cas où les plus-values qui auraient été réalisées dans la société absorbante lors de la cession des éléments en question seraient déductibles de l'assiette imposable ou exonérées de l'impôt sur les sociétés en vertu de la législation en vigueur.

§ 2. Base amortissable chez l'absorbante et base de calcul des plus ou moins-values de cession chez l'absorbante

La base d'amortissement d'une immobilisation amortissable est constituée par le prix de revient qui constitue à la fois la base et la limite des amortissements afférents à un élément d'actif. Le prix de revient s'entend, selon le BODI, Texte DGI n° 90/106, note commune n° 83, du prix d'acquisition majoré le cas échéant des frais accessoires (transport, droits de douanes, installation, montage...) ou

de la valeur d'apport pour les biens apportés en société ou encore du coût réel de production lorsque les biens sont fabriqués par l'entreprise elle-même.

La valeur d'apport se substitue chez l'absorbante purement et simplement à l'ancienne valeur comptable nette de l'absorbée.

Elle constitue la base amortissable répartie sur une nouvelle durée de vie entière telle que définie par la réglementation fiscale.

En cas de cession chez l'absorbante, la plus ou moins-value est déterminée par rapport à la valeur d'apport diminuée des amortissements comptabilisés chez l'absorbante (soit la nouvelle valeur nette comptable).

Si la cession intervient avant la réintégration des cinq fractions de 50% de la plus-value de fusion imposable chez l'absorbante, le reliquat de la quote-part imposable est réintégré dans le résultat fiscal de l'exercice de la cession.

§ 3. Enregistrement de la fusion

La fusion se traduit par :

- Une augmentation du capital de la société absorbante.
- Une prise en charge du passif de la société absorbée par l'absorbante.
- La disparition juridique sans partage de la société absorbée.

Aux termes de l'article 23-I du code des droits d'enregistrement et de timbre, sont soumis au droit fixe de 100 D par acte, les actes suivants :

*Point 19) Les actes de constitution et d'augmentation de capital de sociétés.
Point 21) La prise en charge du passif grevant les apports mentionnés dans les actes qui constatent des opérations de fusion entre les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés.*

Il s'en suit que la fusion donne ouverture à deux droits fixes de 100 dinars chacun :

- Un droit fixe de 100 dinars au titre de la constitution ou de l'augmentation du capital de l'absorbante.

- Un droit fixe de 100 dinars au titre de la prise en charge par l'absorbante du passif de l'absorbée (si la société absorbée est une société de capitaux soumise à l'IS).

Mais étant donné que les dispositions de prise en charge du passif et de l'augmentation du capital ou de la constitution de la société absorbante sont des dispositions dépendantes puisqu'elles sont corrélées, la fusion n'ouvre droit qu'à un seul droit fixe de 100 dinars.

Tous les autres actes enregistrés à l'occasion de cette opération et notamment le protocole de fusion sont enregistrés au droit fixe de 10 dinars par page.

§ 4. Régime en matière de TVA et de droit de consommation

Aux termes du § IV point 4 de l'article 9 du code de la TVA et l'alinéa 3 de l'article 5 de la loi n° 88-62 du 2 juin 1988 réglementant le droit de consommation, en cas de concentration, **fusion** ou transformation de la forme juridique d'une entreprise, la taxe ou le reliquat de la taxe sur la valeur ajoutée réglée au titre des biens et valeurs ouvrant droit à déduction est transférée sur la nouvelle entreprise. Il en est de même du crédit reportable de droit de consommation.

Il s'ensuit que la fusion opère une substitution pure et simple de l'absorbante dans les droits et obligations de l'absorbée. De ce fait, la fusion :

- n'entraîne aucune régularisation sur les immobilisations apportées par l'absorbée à l'absorbante ;

- ne modifie pas les règles de décompte des fractions acquises au titre de la TVA lors de la cession de l'immobilisation par l'absorbante ;

- transfère le crédit reportable de TVA ou de droit de consommation de l'absorbée à l'absorbante ;

- n'entraîne pas paiement de la TVA sur les stocks apportés par l'absorbée.

§ 5. Perte des reports déficitaires chez l'absorbée

Aux termes du BODI, Texte DGI n° 93/12, note commune n° 10, en cas de fusion d'entreprises, le déficit constaté au niveau de l'entreprise absorbée (fusion par absorption) ou des entreprises fusionnées (fusion par création d'une société nouvelle) n'est pas transférable au profit de la société absorbante ou de la nouvelle société.

Toutefois, en cas de fusion qui rétroagit au 1er janvier de l'année de la fusion, la perte subie par la ou les société(s) fusionnée(s) au titre de l'exploitation allant du 1/1 de l'année de la fusion jusqu'à la date effective de celle-ci, est confondue avec les résultats de la société absorbante ou nouvelle ; il s'agit en fait dans ce cas d'une perte qui est imputable à la gestion de la société absorbante ou nouvelle.

De même, en cas d'apport d'une créance provisionnée ou d'une provision pour risques et charges qui a été constituée chez l'absorbée puis réintégré au résultat fiscal (provision non déductible) au cours de l'exercice de sa constitution, sa reprise chez l'absorbante ne peut être effectuée en franchise

d'impôt comme cela aurait été le cas si la provision avait été constituée chez la même société puisque l'élément provisionné est apporté pour son montant net.

Section 4 : Le régime de l'investissement dans le logement et la restauration des étudiants

Le régime de l'investissement dans le logement et la restauration des étudiants est défini par l'article 39-III, III bis et III ter du code de l'IRPP et de l'IS pour les personnes physiques (§ 1) et l'article 48-VII bis et 48-VII octies du code de l'IRPP et de l'IS pour les personnes morales (§ 2). Ces activités bénéficient d'une exonération de TVA (§ 3).

§ 1. Les avantages offerts aux personnes physiques

A. Le dégrèvement physique des dépenses d'investissements justifiées (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°**.

B. Le dégrèvement financier des souscriptions dans le capital de sociétés qui réalisent des projets d'hébergement ou de restauration au profit des étudiants (100% des revenus assorti du minimum d'impôt)

Sous réserve du minimum d'impôt institué par l'article 12 bis de la loi 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 la totalité des revenus réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des sociétés qui réalisent des projets d'hébergement ou de restauration au profit des étudiants qui satisfont aux conditions suivantes :

1°) Le projet doit être réalisé conformément à un cahier des charges établi par le Ministère de tutelle du secteur.

2°) La société émettrice des titres (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 10 ans ;

3°) Le dégrèvement est réservé à l'émission de nouvelles actions ou parts sociales en numéraire ;

4°) la non réduction du capital pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit sauf cas de réduction pour résorption de pertes ;

5°) la présentation par les bénéficiaires de la déduction lors du dépôt de la déclaration d'impôt d'une attestation de libération du capital souscrit et des informations nécessaires sur le projet et notamment son coût, son schéma de financement et d'une attestation justifiant l'approbation du Ministère de tutelle du secteur pour la réalisation du projet et de l'engagement cité **au point 2°**.

C. Exonération des revenus (en totalité pendant les 10 premières années d'activités sans minimum d'impôt)

Les revenus réalisés par les contribuables au titre de la location d'immeubles ou de la restauration au profit des étudiants conformément à un cahier des charges établi par le ministère de tutelle du secteur sont totalement déductibles de l'assiette imposable à l'impôt sur le revenu sans minimum d'impôt et ce, durant les dix premières années d'activité à compter de la date de commencement desdites activités.

Le bénéfice de cet avantage est subordonné à la présentation annuelle, par les bénéficiaires de la déduction, lors du dépôt de la déclaration d'impôt, d'une attestation délivrée par le Ministère de tutelle du secteur justifiant l'exploitation du projet conformément à un cahier des charges.

§ 2. Les avantages offerts aux personnes morales

A. Le dégrèvement financier (100% du revenu avec minimum d'impôt, article 48-VII octies du code de l'IRPP et de l'IS)

Sous réserve du minimum d'impôt institué par l'article 12 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 la totalité des bénéfices réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des sociétés qui réalisent des projets d'hébergement ou de restauration au profit des étudiants qui satisfont aux conditions suivantes :

1°) Le projet doit être réalisé conformément à un cahier des charges établi par le Ministère de tutelle du secteur.

2°) La société émettrice des titres (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 **10 ans** ;

3°) Le dégrèvement est réservé à l'émission de nouvelles actions ou parts sociales ;

4°) la non réduction du capital pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit sauf cas de réduction pour résorption de pertes ;

5°) la présentation par les bénéficiaires de la déduction lors du dépôt de la déclaration d'impôt d'une attestation de libération du capital souscrit et des informations nécessaires sur le projet et notamment son coût, son schéma de financement et d'une attestation justifiant l'approbation du Ministère de tutelle du secteur pour la réalisation du projet et de l'engagement cité au **point 2°**.

B. Exonération des bénéfices pendant les 10 premières années (en totalité sans minimum d'impôt - Article 48-VII bis)

Les bénéfices provenant de la location d'immeubles ou de la restauration au profit des étudiants conformément à un cahier des charges établi par le Ministère de tutelle du secteur sont totalement déductibles de l'assiette imposable à l'impôt sur les sociétés sans minimum d'impôt et ce, durant les dix premières années d'activité à compter de la date du commencement desdites activités.

Le bénéfice de cet avantage est subordonné à la présentation annuelle, par les bénéficiaires de la déduction lors du dépôt de la déclaration d'impôt, d'une attestation délivrée par le Ministère de tutelle du secteur justifiant l'exploitation du projet conformément à un cahier des charges.

§ 3. Exonération de la TVA

Aux termes du point 30 du tableau A du code de la TVA, la location des locaux meublés destinés à l'hébergement des étudiants conformément au cahier des charges établi par le Ministère de tutelle est exonérée de TVA.

Le point 30 bis dudit tableau exonère de la TVA les prestations de restauration rendues aux étudiants et ce conformément à un cahier des charges établi par le ministère chargé de la tutelle du secteur.

Section 5 : Le régime des revenus et bénéfices provenant de la location des constructions verticales destinées à l'habitat collectif, social ou économique

Ces revenus et bénéfices sont exonérés d'impôt sous réserve du minimum d'impôt super réduit de :

- Pour les personnes physiques : 30% de l'impôt sur le revenu calculé sur la base du revenu global compte non tenu de la déduction (article 39 § VII du code de l'IRPP et de l'IS).

- Pour les personnes morales soumises à l'IS : 10% du bénéfice global imposable compte non tenu de la déduction (article 48 § VII quindecies).

Les revenus et bénéfices exonérés sont ceux provenant de la location des 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 du secteur, et ce, durant les 10 premières années d'activité.

Est considéré comme construction verticale collective, toute construction comportant quatre étages ou plus en sus du rez-de-chaussée.

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à :

- L'engagement du titulaire du projet (la personne physique ou la société) à exploiter le projet directement pour une période de 10 ans.

- La présentation lors du dépôt de la déclaration annuelle d'impôt d'une attestation délivrée par le ministère de la tutelle du secteur justifiant l'exploitation du projet conformément au cahier des charges.

Section 6 : Le régime des plus-values sur titres

Sous-Section 1 : Les plus-values réalisées par les institutions financières

On distingue quatre régimes d'avantages relatifs aux plus-values sur titres applicables aux institutions financières.

§ 1. Déduction de l'assiette imposable des plus-values sur titres réalisées par les établissements de crédit ayant la qualité de banque prévus par la loi n° 2001-65 du 10 juillet 2001 (Article 48-VII sexies, avantage limité dans le temps jusqu'au 31/12/2006)

Aux termes du paragraphe VII sexies de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS, la plus-value de cession des actions réalisée par les établissements de crédit ayant la qualité de banque prévus par la loi n° 2001-65 du 10 juillet 2001, relative aux établissements de crédit et inscrites à l'actif de leur bilan

à condition qu'elle soit affectée au passif du bilan à un compte intitulé "réserve à régime spécial" est bloquée pendant un période de 5 années suivant celle de la cession

§ 2. Déduction de l'assiette imposable des plus-values de cession des titres réalisées par les SICAR

(Article 48-VII quater du code de l'IRPP et de l'IS)

Est déductible du bénéfice imposable, la plus-value de cession des actions et des parts sociales réalisée par les sociétés d'investissement de capital risque, prévues par la loi 88-92 du 2 août 1988, et les textes qui l'ont modifiée, 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 ladite loi (sans minimum d'impôt).

§ 3. Déduction de l'assiette imposable des plus-values réalisées par les SICAF sous réserve du minimum d'impôt

(Article 48-VII quinquies du code de l'IRPP et de l'IS)

Sous réserve du minimum d'impôt de 20% institué par l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989, est déductible du bénéfice imposable, la plus-value de cession des actions réalisées par les sociétés d'investissement à capital fixe prévues par la loi n° 88-92 du 2 août 1988 et les textes qui l'ont modifiée, à la condition que cette plus-value soit portée au passif du bilan à un compte de "réserves à régime spécial" bloqué pendant une période de cinq ans à partir de la date de clôture du bilan de l'année au cours de laquelle la cession est réalisée.

§ 4. Exonération des plus-values réalisées par les SICAV

Les bénéfices des SICAV constitués notamment des plus-values des actions des SICAV en actions sont exonérés d'impôt (article 46, point 9 du code de l'IRPP et de l'IS).

Sous-Section 2 : Les plus-values de cession des titres cotés en bourse

(Article 11-I du code de l'IRPP et de l'IS)

Les plus-values de cession d'actions admises à la cote de la bourse des valeurs mobilières de Tunis sont déductibles du bénéfice imposable dans la limite de la différence entre leur cours moyen journalier de la bourse du dernier mois de l'exercice précédant celui au cours duquel la cession a eu lieu et leurs valeurs d'acquisition ou de souscription.

Section 7 : Dégrèvement financier et physique des investissements réalisés à l'étranger en vue d'exporter des produits tunisiens

§1. Dégrèvement financier des actions et parts sociales des sociétés installées à l'étranger en vue de la commercialisation exclusive de marchandises et de services tunisiens

(articles 28 et 29 de la loi n° 98-111 du 28/12/1998, portant loi de finances pour la gestion 1999).

Les personnes physiques et les sociétés soumises à l'IS peuvent, dans le respect du minimum d'impôt, déduire à 100% de leur assiette imposable les parts sociales et actions souscrites et libérées au capital initial ou à son augmentation d'une société installée à l'étranger ayant pour **objet exclusif** la commercialisation de marchandises et de services tunisiens.

Les conditions pour le bénéfice de cette déduction sont les suivantes :

- (1) 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.
- (2) L'émission de nouvelles parts ou actions **sauf s'il s'agit de parts sociales et actions de sociétés non établies ni domiciliées en Tunisie et acquises auprès d'un non-résident.**
- (3) La production par les bénéficiaires de la déduction, à l'appui de la déclaration de l'impôt, d'une attestation de libération du capital souscrit.

Déchéance : La non commercialisation de marchandises et de services tunisiens par l'entreprise installée à l'étranger au plus tard à l'expiration de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle la déduction a été opérée entraîne le paiement par le bénéficiaire de la déduction de l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû et non acquitté, majoré des pénalités de retard calculées selon la législation fiscale en vigueur.

§2. Dégrèvement physique des investissements installés à l'étranger en vue de commercialiser exclusivement des marchandises et des services tunisiens pour les personnes morales.

Les sociétés soumises à l'IS peuvent déduire, sous réserve du minimum d'impôt, la totalité de leurs bénéfices réinvestis sous la forme d'établissement installé à l'étranger ayant pour objet exclusif la commercialisation de marchandises et de services tunisiens. Dans ce cas, l'entreprise doit respecter les conditions prévues par l'article 7 du code d'incitations aux investissements.

Le défaut de commercialisation de produits tunisiens au plus tard à l'expiration de la deuxième année suivant celle de la déduction remet en cause l'impôt économisé qui devra être reversé majoré des pénalités de retard .

Section 8 : Encouragement des investissements dans le secteur du montage des équipements informatiques et des services et ingénierie informatiques et de services connexes

§1. Dégrèvement financier des actions et parts sociales des sociétés exerçant exclusivement dans le secteur du montage des équipements informatiques et dans le secteur des services et ingénierie informatiques et les services connexes

(articles 43 et 44 de la loi n° 99-101 du 31/12/1999, portant loi de finances pour la gestion 2000).

Nonobstant les dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30/12/1989, portant promulgation du code de l'IRPP et de l'IS, sont déductibles dans la limite de 50% de l'assiette imposable les revenus et bénéfices réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des entreprises exerçant exclusivement dans le secteur du montage des équipements informatiques et dans le secteur des services et ingénierie informatiques et les services connexes et ce, au titre des souscriptions réalisées à partir du 1er janvier 2000 et jusqu'au 31 décembre 2004.

Sont considérés services et ingénierie informatiques et services connexes :

- le développement et la maintenance des logiciels,
- le développement des supports multimédias,
- l'assistance technique, les études et l'ingénierie informatiques,
- les banques de données et les services en ligne,
- la saisie et le traitement des données,
- les autres services informatiques autres que la location d'équipements.

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à :

- la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises pour les personnes morales et pour les personnes physiques qui exercent une activité commerciale ou une profession non commerciale,
- l'émission de nouvelles actions ou parts sociales,
- la non réduction du capital pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit sauf le cas de réduction pour résorption de pertes,
- la production par les bénéficiaires de la déduction, à l'appui de la déclaration de l'impôt, d'une attestation de libération du capital souscrit ou tout autre document équivalent.

§2. Dégrèvement physique des bénéfices réinvestis au sein des sociétés exerçant exclusivement dans le secteur du montage des équipements informatiques et dans le secteur des services et ingénierie informatiques et les services connexes

(article 44 de la loi n° 99-101 du 31/12/1999, portant loi de finances pour la gestion 2000).

Nonobstant les dispositions de l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30/12/1989, portant promulgation du code de l'IRPP et de l'IS, sont déductibles dans la limite de 50% de l'assiette imposable les bénéfices réinvestis au sein de l'entreprise dans la limite de 50% du bénéfice imposable des entreprises exerçant exclusivement dans le secteur du montage des équipements informatiques et dans le secteur des services et ingénierie informatiques et les services connexes, tel que définis ci-dessus et ce, au titre des investissements réalisés à partir du 1er janvier 2000 et jusqu'au 31 décembre 2004.

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

- 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 expiration des délais de dépôt de la déclaration définitive au titre des bénéfices de l'année concernée par la déduction,
- la déclaration de l'impôt sur les sociétés doit être accompagnée du programme d'investissement à réaliser,
- les éléments de l'actif 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 sauf dans le cas de réduction pour résorption de pertes.

Section 9 : Encouragement des sociétés de services informatiques d'ingénierie informatique et de services connexes à offrir à leur salariés l'option de souscription à leur capital social ou d'acquisition de leurs actions ou parts sociales

(article 45 de la loi n° 99-101 du 31/12/1999, portant loi de finances pour la gestion 2000).

Les sociétés exerçant essentiellement dans le secteur de services informatiques, d'ingénierie informatiques et de services connexes ainsi que les sociétés qui opèrent essentiellement dans les secteurs de la technologie de la communication et des nouvelles technologies prévus au paragraphe IV de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS qui offrent à leurs salariés l'option de souscription à leur capital social ou d'acquisition de leurs actions ou parts sociales à un prix et dans un délai déterminés, peuvent déduire la moins-value résultant de la levée de l'option de l'assiette de l'impôt sur les

sociétés au titre de l'exercice au cours duquel la levée de l'option a eu lieu et ce, dans la limite de 25% de la valeur réelle des actions ou des parts sociales, à la date de l'offre de l'option, et sans que la déduction totale à ce titre excède 5% du bénéfice imposable après déduction des provisions.

La moins-value résultant de la levée de l'option est calculée sur la base de la différence entre la valeur réelle des actions ou des parts sociales, à la date de l'offre de l'option et leur valeur fixée à cette même date pour y souscrire ou pour les acquérir.

La valeur réelle des actions et des parts sociales est déterminée, à la date de l'offre de l'option, d'après :

- leur cours moyen journalier de la bourse des valeurs mobilières de Tunis du dernier mois de l'exercice précédant celui au cours duquel l'option est offerte pour les actions cotées à la bourse ;
- leur valeur réelle déterminée d'après le bilan de l'exercice précédant celui au cours duquel l'option est offerte pour les autres actions et parts sociales.

Le bénéfice du droit à déduction est subordonné à :

- la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises,
- l'exclusion de l'option des salariés dont la participation au capital de l'entreprise excède, au moment de l'offre de l'option, 10% de son capital souscrit,
- la production à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt, d'un état détaillé comportant les noms des salariés bénéficiaires de l'option, le nombre d'actions ou de parts sociales souscrites ou acquises par chacun d'eux ainsi que la valeur réelle et la valeur de souscription ou d'acquisition de ces titres et la moins-value déduite,
- la non délivrance des actions à leur titulaires et le non changement des noms des bénéficiaires de parts sociales avant l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'option est levée.

Section 10 : Encouragement des SICAR à investir dans les zones de développement régional et dans le secteur de technologie et assouplissement des conditions de placement de leurs fonds :

Sous réserve des articles 12 et 12 bis de la loi 89-114 du 30/12/1989 portant promulgation du code de l'IRPP et de l'IS sont déductibles de l'assiette imposable, les revenus et bénéfices réinvestis dans la souscription au capital des SICAR ou placés auprès d'elles lorsqu'elles justifient l'emploi de 30% au moins de leurs fonds propres dans l'acquisition d'actions ou de parts sociales de société exerçant dans des zones de développement prévues par les articles 23 et 34 du CII et de société réalisant des investissements dans le secteur de la technologie de la communication et de l'information et de nouvelles technologies.

Ce dégrèvement financier est dispensé du minimum d'impôt prévu par les articles 12 et 12 bis de la loi 89-114 du 30/12/1989 portant promulgation du code de l'IRPP et de l'IS lorsque la SICAR justifie l'emploi de 80% au moins de ces fonds propres dans l'acquisition d'actions ou de parts sociales de sociétés exerçant dans les zones de développement.

Le bénéfice de cet avantage est subordonné à :

- l'engagement des SICAR d'employer leurs fonds propres dans les conditions susvisées dans un délai n'excédant pas la 4^{ème} année qui suit celle de la libération du capital souscrit ou du placement des fonds auprès d'elles.
- L'émission de nouvelles actions.
- Le non retrait des sommes placées dans des fonds de capital risque pendant une période de 5 ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle du placement.
- La non réduction du capital pendant une période de 5 ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit sauf dans le cas de réduction pour résorption des pertes.
- La tenue par les bénéficiaires de la déduction d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.
- La présentation à l'appui de la déclaration de l'impôt par les bénéficiaires, d'une attestation de libération du capital souscrit ou d'une attestation de placement délivrée par la SICAR et d'une attestation justifiant l'emploi par ladite SICAR de ses fonds propres selon les taux précités ou de l'engagement susvisé.

Déchéance : La société est tenue avec les bénéficiaires de la déduction chacun dans la limite de la déduction dont il a bénéficié de payer le montant de l'impôt dû et non acquitté et des pénalités y afférentes dans le cas du non respect des conditions d'emploi de fonds propres ou de non réduction de capital.

Section 11 : Compte épargne en actions

Sous réserve des dispositions de 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 du revenu imposable, les sommes déposées dans des comptes intitulés "comptes épargne en actions" ouverts auprès d'un établissement de crédit ayant la qualité de banque ou auprès

d'un intermédiaire en bourse, pour la souscription ou l'acquisition d'actions admises à la cote de la bourse et de bons du trésor assimilables ou d'actions ou de parts des organismes de placement collectif en valeurs mobilières dont les actifs sont employés pour l'acquisition d'actions cotées en bourse et de bons du trésor assimilables. La déduction est opérée dans la limite de 50% du montant déposé au cours de l'exercice concerné, sans que le montant déductible dépasse 5000 dinars par an.

Le bénéfice de cet avantage est subordonné :

- à la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises pour les personnes exerçant une activité commerciale ou une profession non commerciale,
- à la production lors du dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt d'un certificat de dépôt délivré par l'établissement auprès duquel est ouvert le compte d'épargne en actions,
- au non retrait des sommes déposées dans lesdits comptes pendant une période de 5 ans à compter du premier janvier de l'année qui suit celle du dépôt.

Toute opération de retrait effectuée avant l'expiration de la période susvisée entraîne le paiement de l'impôt dû mais non acquitté, majoré des pénalités liquidées selon la législation fiscale en vigueur.

Néanmoins, lorsque le retrait des sommes déposées intervient après l'expiration de la troisième année qui suit celle du dépôt ou lorsque le retrait intervient suite à des événements imprévisibles fixés par arrêté, seuls le principal de l'impôt dû est acquitté, les pénalités n'étant pas exigibles.

Section 12 : Déduction de 50% des bénéfices et revenus des opérations de courtage international

Les revenus et bénéfices provenant des opérations de courtage international qui consiste en la mise en rapport d'un acheteur et d'un vendeur non résidents au sens de la loi de change, sont déductibles de l'assiette imposable dans la limite de 50% sans minimum d'impôt et ce, durant les 10 premières années d'activité, à partir de l'année en cours de laquelle intervient la première opération de courtage.

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à :

- La tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.
- La possibilité de détermination par la comptabilité des bénéfices provenant des opérations de courtage international.
- La production à l'appui de la déclaration de l'impôt d'une attestation justifiant le transfert des devises étrangères provenant des opérations de courtage international à un compte bancaire en Tunisie.

Section 13 : Déduction de 50% des bénéfices et revenus provenant de l'exploitation des bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale

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

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à :

- La tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.
- L'exploitation du bureau d'encadrement et d'assistance fiscale conformément à un cahier de charges approuvé par le ministère de finances.

Section 14 : Réduction du taux de l'IS à 20% pour les sociétés cotées en bourse (loi n° 99-92 du 17 août 1999)

Dans le but de dynamiser le marché financier et d'impulser l'offre des titres émis sur ledit marché, la loi n° 99-92 du 17 Août 1999 portant dispositions relatives à la relance du marché financier a prévu des incitations fiscales pour les sociétés qui s'introduisent en bourse, ainsi que celles déjà admises et qui augmentent le taux d'ouverture de leur capital au public.

Le bénéfice du taux réduit de l'IS est subordonné à la satisfaction de certaines conditions.

1) Conditions requises pour le bénéfice du taux réduit de l'IS

a) Taux d'ouverture minimum du capital au public

1- sociétés nouvellement admises à la cote de la Bourse : Les sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis (B.V.M.T) bénéficient du taux réduit de l'IS de 20%, lorsque le taux d'ouverture de leur capital au public à l'introduction est au moins égal à 30%.

2- sociétés déjà admises à la cote de la Bourse : Les sociétés dont les actions sont admises à la cote de la B.V.M.T mais dont le taux d'ouverture du capital au public est inférieur à 30% bénéficient également de la réduction du taux de l'IS, dans la mesure où lesdites sociétés procèdent à une ouverture additionnelle de leur capital au public à un taux au moins égal à 20% et sans que le taux d'ouverture global soit inférieur à 30%.

Sont donc exclues de l'avantage, les sociétés déjà admises à la cote de la bourse et dont le taux d'ouverture du capital au public est égal ou supérieur à 30% antérieurement à la date du 1er février 2002.

b) Nature des actions donnant droit à l'avantage : Seule est concernée par les mesures susvisées, l'opération d'ouverture du capital par l'introduction ou l'émission **des actions ordinaires**, soient les actions représentant les titres de propriété accordant le droit de vote ainsi que celui de participer aux bénéfices de la société et à l'excédent de son actif sur son passif en cas de liquidation.

Il s'ensuit que toute opération d'ouverture du capital au public autre que par des actions ordinaires, telles que les actions à dividendes prioritaires sans droit de vote, les certificats d'investissement ne peut donner lieu au bénéfice du taux réduit de l'IS de 20% et ce, même si la condition d'ouverture du capital au public au taux de 30% est remplie.

c) Délai limite pour l'ouverture du capital au public : Pour bénéficier de la réduction du taux de l'IS à 20%, les sociétés concernées sont tenues de réaliser l'opération d'ouverture du capital au public **dans un délai qui ne dépasse pas le 31 janvier 2005.**

2) Période couverte par le taux réduit de l'IS : La réduction du taux de l'IS à 20% couvre une période de cinq ans à compter de l'année de l'admission en bourse ou de l'ouverture additionnelle du capital.

La période de cinq ans commence à courir donc à partir de l'exercice au cours duquel est remplie la condition d'introduction des actions ordinaires à la cote de la bourse à liquider de 30% du capital ou la condition de l'ouverture additionnelle du capital au public à un taux additionnel de 20% aboutissant à un taux global d'ouverture de 30% des actions ordinaires.

Section 15 : Exonération de la retenue à la source

§ 1. Exonération des redevances de source tunisienne

Aux termes de l'article 59 de la loi de finances n° 97-88 du 29/12/1997 ne sont pas imposables en Tunisie, les redevances payées pour leur propre compte par les entreprises totalement exportatrices au titre :

- 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 navire 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.

§ 2. L'indemnité d'expatriation

Aux termes de l'article 60 de la loi de finances n° 97-88 du 29 décembre 1997, sont exonérés d'impôt et de ce fait non passibles de retenue à la source sur salaires, les indemnités d'expatriation, émoluments, indemnités et autres avantages reçus par les salariés au titre de leur activité à l'étranger à condition que l'employeur soit domicilié ou établi en Tunisie et que l'activité se rapporte aux :

- Etudes techniques ou économiques ou sociales ou environnementales ou à l'assistance technique,
- Travaux de construction, de montage, opérations de maintenance ou activités de surveillance s'y rattachant.