Digest de la fiscalité tunisienne

A jour au 31/01/2001

Introduction

Le système fiscal tunisien est composé d'une multitude d'impositions que l'on peut regrouper en sept catégories :

- Les droits de douanes et taxes d'effets équivalents.
- Les impôts indirects.
- Les impôts directs.
- Les droits d'enregistrement et de timbres.
- Les taxes parafiscales.
- Les taxes locales.
- Les imposition diverses.

Dans l'ensemble, le système fiscal comporte plus de quarante impositions dont les principales, sans que l'énumération ne soit exhaustive :

Droits de douanes et taxes à effet équivalent :

- Droit de douanes.
- Redevances sur les prestations douanières.
- Droit complémentaire compensatoire.

Les taxes indirectes :

- La TVA.
- Droit de consommation.
- Capsule fiscale sur les vins en bouteille.
- Droit de garantie

Les impôts directs :

- Impôt sur le revenu.
- Impôt sur les sociétés.
- Impôt sur les plus-values immobilières.
- Impôts sur les bénéfice pétroliers

Les droits d'enregistrement et de timbre :

- Droit d'enregistrement.
- Le droit de timbre.
- Le droit de conservation foncière.
- Droit complémentaire pour défaut d'origine de 3%.
- Taxe unique sur les assurances.

Les taxes parafiscales :

- La taxe professionnelle.
- La taxe sur les conserves alimentaires.
- La taxe de compétitivité agricole.
- La taxe de statistique sur les céréales.
- Taxe de formation professionnelle (TFP).
- Fonds de promotion de logements sociaux (Foprolos).

Les taxes locales :

- La taxe sur établissements à caractère professionnel et commercial (TCL).
- La taxe hôtelière.
- La taxe sur les immeubles bâtis.
- La taxe sur les terrains non bâtis.
- La taxe sur les spectacles.
- La taxe journalière sur les autorisations administratives.
- Redevance pour occupation temporaire de la voie publique.
- Droit de licences sur les délits de boissons.
- La surtaxe municipale.

Les diverses autres impositions :

- La taxe de circulation.
- La taxe unique de compensation du transport routier.
- La taxe annuelle sur les véhicules de tourisme à moteur à huile lourde.
- La taxe au titre de l'immatriculation des véhicules.
- La taxe sur les contrats avec les artistes étrangers.
- La taxe au profit du fonds national d'amélioration de l'habitat.
- La taxe au titre du permis de construction.
- Le fonds de protection civile et de sécurité routière.
- Prélèvement progressif sur le produit des machines à sous.

Bien entendu, certaines classification retenues sont litigieuses. C'est le cas par exemple de la présentation de la taxe unique sur les assurances parmi les droits d'enregistrement et de timbre alors qu'en substance ce n'est qu'une taxe sur le chiffre d'affaires.

Section 1 : Les droits de douanes et taxes d'effets équivalents

Les droits de douanes sont les droits dus à l'importation. Ils sont établis en vue de défendre la production nationale contre la concurrence étrangère ou tout simplement en vue de taxer les produits importés lorsqu'ils ne concurrencent aucun produit local.

Les droits de douanes enregistrent une importante réduction d'une année à l'autre en conséquence des accords de libre échange avec l'Union Européenne et les accords de l'Organisation Mondiale du Commerce.

Les régimes actuels comprennent deux types de dérogations :

- Un droit compensatoire et complémentaire destiné à protéger provisoirement la production tunisienne.

- Des régimes de faveur en vue de soutenir la capacité concurrentielle des entreprises tunisiennes.

Sous-section 1. Les droits dus à l'importation

En plus des droits de douanes, il est dû à l'importation une redevance sur les prestations douanières, la TVA, le droit de consommation et les taxes de compétitivité.

§ 1. Assiette des droits de douanes

Les droits de douanes sont assis sur la valeur en douane qui, en situation normale, est constituée par le prix majoré des frais de transport, d'assurance, de chargement et d'emballages engagés avant le franchissement des frontières nationales.

Le prix est pris en compte lorsqu'il est considéré comme étant un prix normal c'est-à-dire celui réputé convenu dans des conditions de pleine concurrence entre un acheteur et un vendeur indépendants.

Des dispositions légales sont prises en vue de lutter contre le dumping.

§ 2. Assiette de la TVA à l'importation

La fixation de l'assiette à l'importation diffère selon qu'il s'agit d'une importation effectuée par un assujetti, par l'Etat ou une administration, ou d'une importation réalisée par un non assujetti :

- S'il s'agit d'une importation réalisée par un assujetti ou par l'Etat, les collectivités publiques locales et les établissements publics à caractère administratif, l'assiette soumise à la TVA est constituée par la valeur en douane majorée des droits de douane et de tous droits et taxes perçus à ce stade autres que la taxe sur la valeur ajoutée elle-même. En pratique, seuls les assujettis totaux de droit, l'Etat, les collectivités publiques locales et les établissements publics à caractère administratif échappent à la majoration de 25% à l'importation.

- S'il s'agit d'une importation réalisée par un non assujetti, l'assiette soumise à la TVA est constituée par la valeur en douane majorée des droits de douane et de tous droits et taxes perçus à ce stade autres que la TVA elle-même avec une majoration de la TVA de 25%.

§ 3. Assiette des droits de consommation à l'importation

L'assiette du droit de consommation est constituée par la valeur en douane c'est-à-dire déclarée en douane hors droit de douane, droit de consommation, taxe professionnelle et taxe sur la valeur ajoutée, autrement dit, sans adjonction d'aucune autre taxe.

Pour l'imposition des importateurs au droit de consommation, il n'est fait aucune distinction entre les importateurs assujettis à la TVA et ceux qui ne le sont pas ; l'assiette est la même, contrairement à l'assiette soumise à TVA qui est majorée de 25% pour les importations effectuées par les non assujettis.

§ 4. Assiette du Fodec à l'importation

Aux termes de l'article 37 de la loi n° 99-101 du 31 décembre 1999, la taxe professionnelle est due à l'importation comme en matière de douane et sur la valeur en douane.

Ainsi, lorsqu'un produit est soumis à la TVA au taux de 18%, au Fodec au taux de 1% et au droit de consommation au taux de 10% et un droit de douane de 20%, le décompte s'effectue différemment que celui du régime intérieur :

Base hors taxes (valeur en douane)	1000D
Droit de douane 20%	200D
Droit de consommation 10%	100D
Fodec 1%	10D
Base soumise à la TVA	1310D
TVA au taux de 18%	235,800D
Montant TVA comprise	1545,800D
Redevance de prestations douanières (545.800 x 3%)	16,374D

§ 5. La redevance de prestation douanière

Une redevance de prestation douanière est perçue sur les déclarations en détail des marchandises par les services de la douane sur la base de 3% du montant des droits et taxes liquidés sur toutes les déclarations en douane à l'importation avec un minimum de perception de cinq dinars par article de déclaration.

Sous-section 2. Le droit compensateur provisoire

Le programme de libéralisation du commerce extérieur a été accompagné par l'institution provisoire d'un droit complémentaire aux droits de douanes dû sur certains produits visant à protéger les produits nationaux et soutenir leur capacité concurrentielle.

Ce droit est assis, liquidé et recouvré comme en matière de droits de douanes.

Sous-section 3. L'avance de 10% sur certains produits finis

L'importation de certains produits de consommation figurant sur une liste fixée par décret donne lieu au niveau des douanes à une avance de 10% au titre de l'IRPP et de l'IS.

L'assiette de ladite avance est constituée par la valeur en douane des produits, majorée des impôts et droits exigibles à l'importation. Elle est déductible des acomptes provisionnels et de l'IRPP ou de l'IS.

Sous-section 4. Les régimes de faveur

De nombreux régimes privilégiés sont institués pour des raisons sociales ou en vue d'améliorer l'aptitude concurrentielle des produits tunisiens.

Les régimes privilégiés consistent à exonérer certaines importations des droits de douanes ou à les soumettre à un taux réduit par rapport au tarif normal.

Parmi les régimes privilégiés, on peut, notamment énumérer :

(1) Importation des matières premières au taux réduit de 10% au profit de certaines industries.

(2) Régime privilégié au profit des secteurs de l'agriculture, de la pêche et de la navigation maritime.

(3) Régime privilégié des plants et semences.

(4) Régime privilégié des articles culturels, de sport et d'animation socio-éducative réservé aux importations réalisées par le ministre des sports, les organisations et les établissements ayant une activité sportive ou socio-éducative des jeunes sous tutelle du ministère des sports, les associations et fédérations sportives et les municipalités.

Section 2 : Les taxes indirectes

Ces taxes comprennent notamment la TVA et les droits de consommation.

Les taxes indirectes sont assises sur le chiffre d'affaires qui constitue, en fait, la principale source d'assiette d'imposition en Tunisie aussi bien en matière de taxes indirectes, de taxes parafiscales, de taxes locales et même en matière de retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés.

Sous-section 1. La TVA

La taxe sur la valeur ajoutée constitue l'axe du système fiscal tunisien.

Il s'agit d'un impôt général sur la consommation, perçu selon le mécanisme des paiements fractionnés.

La TVA est collectée par les assujettis sur leurs opérations taxables.

La TVA due par chaque assujetti est déterminée en faisant la différence entre :

+ La TVA facturée sur les ventes (en aval)

(-) La TVA subie sur les achats (en amont)

= TVA due

Lorsque la TVA récupérable est supérieure à la TVA collectée (facturée), la position de l'assujetti se trouve en crédit de TVA. Le crédit de TVA d'un mois est déduit de la TVA collectée du mois suivant, et ainsi de suite d'un mois à un autre.

La TVA collectée correspond à la TVA sur les ventes aux clients et la TVA sur les livraisons à soi-même taxables. Dans certains cas, la TVA est exigible à l'encaissement (marchés conclus avec l'Etat et organismes assimilés, et avances reçues sur les prestations de services).

La TVA récupérable comprend toutes les TVA facturées par les fournisseurs assujettis sur l'ensemble des achats de biens, services et investissements effectués par l'entreprise et rentrant dans son exploitation, la TVA sur livraison à soi-même d'immobilisations ainsi que la TVA payée sur les importations. Néanmoins, la TVA grevant certains biens et services limités est exclue expressément du droit à déduction.

Les entreprises qui réalisent des ventes taxables et des ventes exonérées ou hors du champ d'application de la TVA sont des entreprises partiellement assujetties.

Ces entreprises ne peuvent déduire l'intégralité de la TVA ayant grevé l'ensemble de leurs achats de biens et services. **Pour déterminer le sort de chaque TVA subie en amont, il y a lieu d'appliquer la règle de l'affectation.**

Cette règle amène, après avoir divisé l'entreprise en secteurs d'activités distincts, à déterminer pour chaque achat de bien et de service si son affectation est exclusive à un secteur ou si elle est mixte aux deux secteurs.

Ainsi, la règle de l'affectation, qui favorise le principe de neutralité de la TVA, amène à considérer qu'une entreprise partiellement assujettie utilise selon le cas des biens et services :

- affectés exclusivement à un secteur soumis et pour lesquels elle bénéficie de la déduction totale, sauf les exclusions légales,

- affectés exclusivement à un secteur non soumis et pour lesquels elle ne bénéficie d'aucun droit à déduction,

- affectés d'une façon commune au secteur soumis et au secteur non soumis, pour lesquels elle ne bénéficie que de la déduction d'une partie de la taxe déterminée selon la règle du prorata.

La règle du prorata de déduction applicable à la TVA grevant les achats de biens y compris les investissements et les services utilisés communément par les deux secteurs de l'entreprise (à savoir le secteur soumis et le secteur qui ne l'est pas) fait que l'entreprise ne déduit que la quote-part de TVA correspondant aux activités soumises selon le pourcentage des activités soumises et assimilées par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise. **Ce pourcentage est dit le prorata.**

§ 1. Champ d'application de la TVA

1) Les opérations imposables à la TVA

a) Les opérations imposables par nature

Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les affaires faites en Tunisie qui, quels qu'en soient les buts ou les résultats, revêtent le caractère industriel, artisanal, libéral ainsi que les opérations commerciales autres que les ventes.

Sont, par conséquent, imposables à la TVA, de part leur nature, les activités :

- industrielles,
- artisanales,
- libérales,
- ainsi que les opérations commerciales autres que les ventes tels que :
    - Les prestations de services.
    - La présentation commerciale des produits à l'exception de la présentation commerciale des produits agricoles ou de la pêche.
    - Les travaux immobiliers.
    - Les affaires portant sur la consommation sur place.
    - La vente d'immeubles à usage professionnel par les promoteurs immobiliers.
    - La vente de lots effectuée par les lotisseurs immobiliers.

La notion d'affaires : la notion d'affaires désigne toute transaction à titre onéreux «qui met en présence deux personnes juridiquement distinctes et qui entraîne pour chacune d'entre elles des obligations réciproques».

Deux conditions sont donc nécessaires pour qu'il y ait affaire imposable :

- Nécessité d'une dualité des opérateurs impliquant des prestations réciproques.
- Nécessité d'un caractère onéreux puisque l'assiette imposable est constituée par la contrepartie obtenue de l'affaire.

b) Les opérations imposables par détermination de la loi

Sont ainsi imposables par détermination de la loi :

- Les importations.
- Les livraisons à soi-même d'immobilisations par les assujettis.
- Les livraisons de biens autres qu'immobilisations (biens intermédiaires) que les assujettis se font à eux-mêmes pour leurs propres besoins ou ceux de leurs diverses exploitations, dans la mesure où ces biens ne concourent pas à la réalisation d'opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée et qu'ils ne sont pas admis au bénéfice du droit à déduction.
- La vente en gros sauf la vente en gros de produits alimentaires.
- La vente en détail pour les commerçants dont le chiffre d'affaires atteint 100.000 dinars.

c) Les opérations imposables par option

Sont imposable à la TVA par option :

- Les produits imposables par nature exonérés par la loi mais imposés sur option totale ou partielle dans les cas suivants :
    - produits et services exportés,
    - approvisionnement d'assujettis à la TVA en produits et services exonérés.
- Les produits et opérations situés hors du champ d'application de la TVA sur option globale.

2) Les assujettis

a) Les assujettis à titre obligatoire

Sont assujettis obligatoires (de droit) et à ce titre soumis de plein droit à la taxe sur la valeur ajoutée :

- Les personnes physiques ou morales qui réalisent des opérations imposables, sauf les personnes physiques imposées selon le régime du forfait d'impôt BIC.
- Les entreprises dépendantes d'entreprises assujetties quelle que soit leur forme juridique.

b) Les assujettis par option

Deux types d'option :

- L'option pour l'assujettissement des activités hors du champ de la TVA qui est nécessairement globale.

- L'option pour l'assujettissement des produits et opérations exonérés qui peut être totale ou partielle c'est-à-dire ciblée par les personnes qui réalisent des opérations à l'exportation ou approvisionnent des assujettis.

L'option s'exerce par simple demande déposée au centre ou bureau de contrôle des impôts dont relève le redevable.

L'option peut être demandée à toute période de l'année. Elle est subordonnée à la souscription par l'intéressé d'une déclaration d'option qui se présente sous la forme d'une simple demande au centre ou au bureau de contrôle des impôts compétent.

L'option est faite par période de quatre ans expirant le 31 décembre de la quatrième année qui suit celle au cours de laquelle elle a pris effet.

Elle est renouvelable par tacite reconduction par période de 4 ans et ne peut être dénoncée que trois mois au plus tard avant l'expiration de chaque période de quatre ans.

c) Les assujettis partiels

Deux types d'assujettis partiels :

- Les assujettis partiels en raison de leurs activités ;

- Les assujettis partiels en raison de l'exonération de certains produits commercialisés.

d) Les assujettis par erreur

Les personnes qui mentionnent, par erreur, la taxe sur la valeur ajoutée sur leurs factures ou tout document en tenant lieu, et ce, du seul fait de sa facturation sont redevables de la taxe ayant fait l'objet d'une mention ou d'une facturation par erreur.

Alors que la TVA mentionnée et facturée par erreur est due par celui qui l'a facturée à tort, elle reste non récupérable par le client assujetti qui l'a subie à tort (article 10 du code de la TVA).

3) Les stades d'imposition

Le système fiscal tunisien se distingue par l'imposition de certains produits à certains stades du circuit économique et non à tous les stades du circuit : importation, production, distribution de gros et distribution de détail.

Ainsi, les produits alimentaires se trouvent imposables, à l'exception des produits relevant du tableau A, aux seuls stades de l'importation et de la production. Ces produits ne sont plus imposables aux différents stades du commerce. Ces produits ne sont pas concernés non plus par la majoration de 25% applicable pour les ventes effectuées par les assujettis aux non assujettis (au stade de la production).

Les médicaments, les produits pharmaceutiques et les produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix autres que les produits alimentaires sont imposables au stade de la production et au stade du commerce de gros mais exonérés au stade du commerce de détail.

Les médicaments, les produits pharmaceutiques et les produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix ne sont pas concernés par la majoration de 25% applicable aux ventes faites par les assujettis aux non assujettis (aussi bien au stade de la production qu'au stade du commerce de gros).

Le tableau suivant récapitule le régime des différents produits aux différents stades :

<table>
<tr><th></th><th rowspan="2">Production</th><th rowspan="2">Commerce de gros</th><th colspan="2">Commerce de détail</th></tr>
<tr><th>CA supérieur ou égal à 100.000 D</th><th>CA inférieur à 100.000 D</th></tr>
<tr><td>(1) Produits alimentaires</td><td>Taxable sans majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti</td><td>Hors du champ ; si option, pas de majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti</td><td>Opérations exonérées
Possibilité d'option si l'on remplit les conditions du (5)</td><td>Opérations exonérées + non assujetti de droit
Possibilité d'option si l'on remplit les conditions du (5)</td></tr>
<tr><td>(2) Produits pharmaceutiques</td><td>Taxable sans majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti</td><td>Taxable sans majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti</td><td>Opérations exonérées
Possibilité d'option si l'on remplit les conditions du (5)</td><td>Opérations exonérées + non assujetti de droit
Possibilité d'option si l'on remplit les conditions du (5)</td></tr>
<tr><td>(3) Produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix</td><td>Taxable sans majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti</td><td>Taxable sans majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti</td><td>Opérations exonérées
Possibilité d'option si l'on remplit les conditions du (5)</td><td>Opérations exonérées + non assujetti de droit
Possibilité d'option si l'on remplit les conditions du (5)</td></tr>
<tr><td>(4) Autres produits autres que ceux du tableau A</td><td colspan="2">Taxable avec majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti sauf ventes faites à l'Etat, les établissements publics à caractère administratif et les collectivités locales</td><td>Taxable selon le régime du produit sans majoration de 25% lorsque la vente est faite à un non assujetti</td><td>Hors du champ,
Possibilité d'option globale</td></tr>
<tr><td>(5) Produits exonérés
(Tableau A)</td><td colspan="4">Exonérés et exclus du droit à l'option sauf option totale ou partielle permise aux personnes qui :
- réalisent des opérations exonérées de la TVA destinées à l'exportation,
- approvisionnent les personnes assujetties à la TVA en produits et services exonérés de ladite taxe.</td></tr>
</table>

4) Les activités se trouvant en dehors du champ d'application de la TVA

a) Activités hors champ

Se trouvent en dehors du champ d'application de la TVA :

- La production agricole interne ;
- La représentation commerciale des produits agricoles ;
- La viande fraîche et l'abattage des animaux ;
- Le commerce de détail dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 100.000 dinars ;
- Le commerce de gros de produits alimentaires.

b) Conséquences des activités hors champ

Les ventes faites par les assujettis aux entreprises se trouvant en dehors du champ d'application de la TVA sont soumises normalement à la TVA (y compris éventuellement la majoration de 25% applicable aux non assujettis pour les ventes faites par les producteurs et les grossistes).
La TVA supportée par les secteurs se trouvant en dehors du champ d'application sur leurs achats n'ouvre, bien entendu, aucun droit à déduction.

5) La territorialité de l'impôt

a) Principe

Le principe de la territorialité de l'impôt rend une loi applicable à toutes les opérations réalisées sur un territoire donné. Les opérations réalisées en dehors de ce territoire échappent donc à l'imposition. En matière de TVA, le code a édicté des présomptions légales selon lesquelles une affaire est réputée faite en Tunisie :

- S'il s'agit d'une vente, lorsque celle-ci est réalisée aux conditions de livraison de la marchandise en Tunisie ;

- S'il s'agit de toute autre opération, lorsque le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont utilisés ou exploités en Tunisie.

De même, une marchandise destinée à l'exportation est considérée comme livrée en Tunisie au regard d'un vendeur lorsque la déclaration d'exportation n'a pas été déposée au nom de celui-ci.

Enfin, une marchandise importée est considérée comme livrée en Tunisie dès lors qu'elle est livrée à une personne autre que celle dont le numéro d'identification en douane a été utilisé pour le dédouanement, ce qui exclut les cessions à quai réalisées avant dédouanement.

b) Les ventes sous le régime suspensif

Les assujettis à la TVA autorisés à réaliser une vente en suspension de taxes doivent :

- Mentionner sur la facture de vente la mention : «vente en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée suivant décision n°..... du .....» ;

Il doit être joint à la copie de la facture, une copie de la décision administrative autorisant la vente en suspension.

- Mentionner sur chaque facture relative à une vente en suspension de taxes, le montant de la TVA ayant fait l'objet de suspension en application de la législation en vigueur (en pratique la législation est mise en vigueur par l'autorisation administrative) ;

- Communiquer à l'administration fiscale à la fin de chaque trimestre une copie des factures émises et n'ayant pas fait l'objet de perception de TVA.

§ 2. La collecte de la TVA

1) La détermination du régime d'imposition

La détermination du régime d'imposition nécessite d'examiner le statut fiscal de l'entreprise, d'apporter les précisions relatives à la séparation entre le régime du produit et le régime des services portant sur ce produit, de distinguer entre production et travail à façon et de distinguer entre le régime à l'importation et le régime intérieur.

a) Régime applicable aux forfaitaires BIC

Le forfait BIC payé en matière d'impôt sur le revenu est libératoire de TVA.

b) Séparation entre le régime applicable au produit et le régime des services qui lui sont rattachés et découpage du régime d'imposition par opération

L'origine de fiscalité douanière explique que la TVA tunisienne retient un mode d'imposition basé essentiellement sur le découpage en opérations portant sur les produits (importation, production, services rattachés, vente, etc...) et non sur l'ensemble des opérations portant sur les produits au sens de cycle complet relatif à un produit. Ainsi, le régime fiscal applicable à un bien n'est pas nécessairement le même que celui applicable aux services portant sur ce bien.

A titre d'exemples, on peut énumérer les situations suivantes :

- L'importation, la fabrication et la vente des appareils destinés à l'usage des handicapés physiques sont exonérées de TVA. En revanche, la réparation de ces appareils est soumise à la TVA au taux de 18%.

- La réparation d'un bien passible de la TVA à 29% ou à 10% ou à 6% est, généralement soumise à la TVA au taux de 18%.

- La fabrication pour soi-même des produits de bijouterie est exonérée de TVA. La même fabrication portant sur des matières appartenant à autrui qui devient travail à façon (prestations de services) est soumise à la TVA au taux de 18%.

- La revente de journaux est exonérée de TVA. La vente de journaux pour compte d'autrui moyennant commission rend ladite commission passible de la TVA au taux de 18%, etc...

- Lorsqu'un bien d'équipement est éligible au régime suspensif, tous les services nécessaires à son acquisition restent soumis à la TVA.

2) Fait générateur et date d'exigibilité de la TVA

Le fait générateur peut être défini comme étant l'événement qui fait naître une créance au profit du fisc. La sixième directive européenne définit le fait générateur comme étant «le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la TVA» [1].

L'exigibilité est l'événement qui rend exigible une créance née au profit du fisc.

Le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée est constitué :

- pour les importations, par le dédouanement de la marchandise ;

- pour les ventes, par la livraison de la marchandise. Toutefois, pour les ventes des biens immobiliers ainsi que pour les échanges, le fait générateur est constitué par l'acte qui constate l'opération, ou à défaut, par le transfert de propriété ;

- pour les prestations de services, par la réalisation du service ou par l'encaissement du prix ou des acomptes lorsqu'il intervient antérieurement à la réalisation du service ;

- pour les biens que les redevables se livrent à eux-mêmes, par la première utilisation des biens ;

- pour les travaux immobiliers, par l'exécution partielle ou totale de ces travaux

Toutefois :

• la constatation du fait générateur ne peut être postérieure à la facturation totale. L'établissement de décomptes provisoires, de mémoires ou factures partiels rend exigible la taxe sur la valeur ajoutée ;

• les entreprises de travaux publics et de bâtiment effectuant des travaux pour le compte de l'Etat, des collectivités publiques locales, des établissements publics à caractère administratif, acquittent la taxe sur la valeur ajoutée sur leurs encaissements afférents auxdits travaux.

Dans ce cas, le fait générateur applicable aux prestations de services détermine le taux de la taxe applicable.

- Pour les marchés conclus avec l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics, la TVA est exigible à l'encaissement alors que le fait générateur applicable aux ventes ou aux prestations de services selon le cas détermine le taux de la taxe applicable.

La confusion entre fait générateur et date d'exigibilité entretenue par le code de la TVA n'est pas de nature à en faciliter la compréhension.

En fait, le code de la TVA ne consacre la dissociation entre le fait générateur et l'exigibilité que dans le cas des marchés conclus avec l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics.

Lorsque le fait générateur est dissocié de la date d'exigibilité, la primauté est donnée à la date d'exigibilité chez le vendeur en matière d'obligation de paiement, alors que c'est le fait générateur qui prévaut chez l'acquéreur en ce qu'il détermine la date à partir de laquelle l'acquéreur acquiert son droit à déduction.

Lorsque le fait générateur est constitué par l'encaissement comme dans le cas des marchés publics où la loi ne rend la TVA exigible qu'à l'encaissement, on parle de TVA exigible à l'encaissement par opposition à la TVA exigible sur les débits.

Dans ce cas, la date d'encaissement correspond à la date de mise à disposition de la recette.

3) Assiette

a) Principe

Le chiffre d'affaires imposable comprend le prix des marchandises, des travaux ou des services, tous frais, droits et taxes inclus, ainsi que la valeur des objets remis en paiement, à l'exclusion :

- de la taxe sur la valeur ajoutée elle même,

- des subventions d'exploitation (reçues pour compenser une insuffisance de prix),

1 Sixième directive, article 10, CEE.

- des prélèvements conjoncturels et de compensation.

En outre, les sommes perçues au titre de la consignation et du non retour des emballages consignés ne sont pas comprises dans la base imposable.

En revanche, les taxes professionnelles font partie de l'assiette taxable à la TVA.

b) Ventes des fabricants, artisans et grossistes à des non assujettis

Les ventes réalisées par les assujettis à la TVA à des non assujettis sont soumises à une majoration d'assiette passible de la TVA de 25%.

Sont, néanmoins, exclues de cette majoration d'assiette :

- Les ventes de produits alimentaires ;

- Les ventes de médicaments ;

- Les ventes de produits pharmaceutiques ;

- Les ventes de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix ;

- Les ventes réalisées par les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée au profit de l'État, des établissements publics à caractère administratif et des collectivités locales ;

- Les ventes des commerçants détaillants.

La direction des impôts autorise l'application de la majoration soit en réévaluant l'assiette de 25% conformément à la lettre du texte, soit en majorant les taux d'imposition à la TVA de 25%, ce qui, en pratique, aboutit au même résultat.

Dans le cas où l'entreprise choisit l'application de la majoration par les taux, les taux majorés s'établissent comme suit :

Taux de référence	Taux après majoration
6%	7,5%
10%	12,5%
18%	22,5%
29%	36,25%

4) Taux

La TVA comprend 4 taux nominaux :

- Le taux réduit de 6% applicable aux opérations énumérées par le tableau B annexé au code de la TVA.

- Le taux intermédiaire de 10% qui frappe un nombre limité de produits et opérations.

- Le taux majoré de 29% applicable aux articles et produits énumérés par le tableau C annexé au code de la TVA.

- Le taux normal de 18% qui s'applique de façon résiduelle aux produits et services qui ne figurent sur aucun autre tableau, c'est-à-dire aux opérations qui ne sont pas exonérées et qui ne sont ni soumises au taux réduit de 6%, ni au taux intermédiaire de 10% ni au taux majoré de 29%.

Les taux de 6%, 10%, 18% et 29% s'appliquent au chiffre hors TVA.

§ 3. Les exonérations

Il existe deux types d'exonération à la vente : l'exonération à l'export qui, pour les produits et opérations taxables et moyennant la formalité de l'option pour les opérations exonérées (telles celles du tableau A), devient assimilée à une opération taxable et l'exonération en régime local qui prive du droit à déduction et n'équivaut de ce fait pas à une véritable détaxation puisque la TVA subie sur les éléments composants le coût de revient s'intègre dans ces coûts et constitue une TVA rémanente.

a) L'exonération à l'export

Les ventes à l'export sont exonérées de TVA en raison du fait qu'elles se situent hors du champ territorial de la TVA tunisienne. Les produits soumis à la TVA en régime intérieur et les produits exonérés ayant fait l'objet d'une option d'assujettissement à l'export sont, de ce fait, totalement dégrevés de TVA tunisienne pour être soumis, généralement, à la taxe de même nature dans le pays

destinataire. C'est le système dit de la compensation aux frontières qui permet au pays exportateur d'exonérer pour permettre au pays, dans lequel pénètre le produit pour y être consommé, d'imposer [2].

On dénombre deux types d'exportations :

• Les exportations directes réalisées directement à l'étranger.

• Les exportations indirectes constituées par les ventes et prestations aux :

(i) entreprises totalement exportatrices régies par les articles 10 à 20 du code d'incitations aux investissements, y compris les sociétés de commerce international totalement exportatrices,

(ii) entreprises établies dans les parcs d'activités économiques régies par la loi n° 92-81 du 3 août 1992 telle que modifiée et complétée par les lois n° 94-14 du 31 janvier 1994 et n° 2001-76 du 17 juillet 2001; et

(iii) les organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents régis par la loi n° 85-108 du 6 décembre 1985 pour la vente de biens uniquement en matière de TVA.

b) Les exonérations par disposition de la loi

Il y a exonération par disposition de la loi, lorsqu'un produit ou une opération, bien que se trouvant dans le champ d'application de la TVA, est dispensé de TVA par une disposition particulière de la loi.

L'exonération légale dans le système de TVA tunisienne s'applique selon le cas :

- à un produit ou une opération de façon absolue, ou

- à un ou plusieurs stades (tels à l'importation, à la production et à la vente), ou

- en fonction de certaines conditions liées au domaine d'utilisation du produit.

L'exonération par disposition de la loi n'exige généralement pas d'autorisation préalable.

Néanmoins, certaines exonérations du tableau A annexé au code de la TVA nécessitent des autorisations administratives préalables ou, pour le cas du papier journal, une caution bancaire ou une consignation égale au montant de la TVA due sur le papier importé qui est apurée sur la base des quantités de papier utilisées dans l'édition des journaux.

L'exonération par disposition de la loi entraîne la perte du droit à déduction de la TVA qui a grevé les éléments du prix de la vente exonérée.

L'entreprise assujettie qui réalise des ventes à d'autres assujettis peut opter pour l'imposition de tout ou partie des produits et opérations exonérés vendus aux assujettis.

c) Distinction entre exonération et régime suspensif

Le régime de l'exonération à l'exportation pour le vendeur est proche de celui de la vente en suspension de taxe. Ils sont tous les deux dépendants de la qualité de l'acheteur. Toutefois, si l'exonération est en principe définitive, l'achat en suspension est toujours précaire. La suspension reporte l'exigibilité de la TVA applicable sous réserve de l'utilisation conforme du bien acquis en suspension. Ainsi, en cas de revente d'une immobilisation acquise sous le régime suspensif au cours de la période de reversement, elle donne lieu à reversement de la TVA suspendue comme si elle avait été payée normalement.

Quant à l'exonération des produits et opérations (du tableau A notamment), elle s'applique à l'opération ou au produit (des fois en fonction de la qualité de l'acquéreur, ce qui rend confus la distinction entre régime suspensif et exonération), et surtout elle prive du droit à déduction plaçant, par là même, l'entreprise sous le régime des entreprises partiellement soumises à la TVA.

d) Les conséquences de l'exonération

L'exonération à l'exportation directe ou indirecte de produits taxables ou ayant fait l'objet d'une option d'assujettissement est régie par les mêmes règles que celles applicables aux affaires taxables.

Mieux encore, elle bénéficie d'un régime de restitution du crédit de TVA à la fois total et accéléré, suivi d'un contrôle approfondi a posteriori.

---

2 La doctrine administrative précise que «le système des déductions permet d'assurer au produit ainsi exporté une transparence fiscale totale et d'éviter toute rémanence à ce niveau dont les conséquences sont d'ailleurs fâcheuses.
En effet, la moindre rémanence fiscale dans la valeur d'un produit exporté :
- fausse le principe de l'exonération dans le pays exportateur ;
- et majore le prix du produit dans le pays de destination qui ne peut qu'appliquer sa taxe sur le prix majoré de cette rémanence».

En revanche, l'exonération par disposition de la loi prive du droit à déduction au titre du produit exonéré et place l'entreprise sous le régime des entreprises partiellement assujetties à la TVA.

§ 4. Le régime des déductions

Il existe deux types de déductions en matière de TVA tunisienne :

- La déduction sur biens, services et immobilisations utilisés pour des opérations taxables et assimilées;

- La déduction de la TVA retenue à la source par l'Etat et les organismes assimilés sur les marchés.

La récupération de la TVA s'opère par imputation sur la TVA collectée ou, à défaut, par restitution du crédit de TVA.

1) Modalités des déductions sur les acquisitions de biens et services

a) Principe général

La taxe sur la valeur ajoutée qui a effectivement grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux opérations taxables ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée retenue à la source. La déduction de la TVA sur les acquisitions de biens et services est donc réservée aux assujettis pour les opérations imposables et assimilées qu'ils réalisent alors que la TVA retenue à la source est systématiquement déductible.

La taxe **récupérable** est **imputée globalement** sur le montant de **la taxe collectée** sur les ventes.

La déductibilité de la taxe facturée sur les achats de biens, services et immobilisations auprès d'autres assujettis est la règle et la non déductibilité la rare exception.

b) Les conditions de déductibilité de la TVA

On distinguera 4 types de conditions de déductibilité de la TVA :

- La condition générale de l'assujettissement des intervenants.

- Les conditions de fond.

- Les conditions de forme.

- Les conditions de temps.

(i) La condition générale de l'assujettissement des intervenants

La condition de l'assujettissement des intervenants est une condition préalable pour bénéficier de la déduction.

Ainsi, pour qu'il y ait droit à déduction, l'acquéreur et le vendeur doivent être des assujettis.

(ii) Conditions de fond

Quatre conditions de fond régissent le droit à déduction :

- L'élément supportant la taxe doit concourir à une opération taxable ou assimilée ;

- L'élément ouvrant droit à déduction doit être nécessaire à l'exploitation ;

- L'élément ouvrant droit à déduction doit être acquis par l'entreprise ;

- L'élément ne doit pas être exclu du droit à déduction par la loi.

(iii) Conditions de forme

Le bénéfice du droit à déduction est subordonné à la justification du paiement de la TVA par des pièces justificatives régulières et probantes à savoir :

- Une facture d'achat ou tout document en tenant lieu satisfaisant aux mentions fiscales obligatoires des factures ;

- Les documents douaniers ;

- L'acquittement de la taxe sur les immobilisations produites par l'entreprise pour elle même.

(iv) Conditions de temps

Les conditions de temps ont trait à :

- la naissance du droit à déduction ;

- la date d'imputation de la taxe déductible ;

- et l'étendue de la période pendant laquelle la correction des erreurs reste autorisée.

La naissance du droit à déduction : La TVA devient récupérable chez l'entreprise qui l'a supportée lorsqu'elle est facturée par le vendeur, qu'elle soit exigible ou non chez ce dernier dès lors que le fait générateur de la taxe s'est produit.

La date d'imputation de la taxe déductible : Qu'il s'agisse de biens, de services ou d'immobilisations, la TVA est toujours déductible au titre du mois même au cours duquel a pris naissance le droit à déduction.

L'étendue de la période pendant laquelle la correction des erreurs reste autorisée

Le droit de reprise étant mutuel et réciproque, le contrôle des impôts peut procéder au redressement de l'entreprise dans la limite du délai de prescription mais l'entreprise dispose aussi, de son côté à sa propre initiative, du droit de reprendre ses erreurs et de récupérer la TVA omise en remontant à la limite de la date du délai de prescription.

A compter du 1er janvier 2002, le délai de prescription s'étend jusqu'à l'expiration de la quatrième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

c) La TVA non déductible

Le droit fiscal tunisien comporte 6 exclusions du droit à déduction en matière de TVA :

- Les biens et services non utilisés pour les besoins de l'exploitation.

- Les voitures de tourisme servant au transport de personnes autres que celles objet de l'exploitation ainsi que la location de voitures de tourisme et tous frais engagés pour assurer leur marche et leur entretien.

Selon la doctrine administrative, les voitures objet de l'exploitation sont celles destinées à la vente en l'état et celles données en location par les entreprises de location de voitures et les entreprises de leasing.

L'exclusion du droit à déduction sur la base de leur nature ne frappe que les voitures de tourisme. Ainsi, ne sont pas exclues du droit à déduction, sur la base de leur nature, les véhicules utilitaires (tels les camions, les camionnettes, tracteurs, etc...).

- Les biens et services acquis auprès des forfaitaires. Toutefois, pour les commerçants assujettis à la TVA, la taxe sur la valeur ajoutée est liquidée sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat pour les produits acquis auprès des forfaitaires.

- Les achats effectués auprès des non assujettis.

- Les emballages destinés à être donnés en consignation qui sont exclus à la fois de l'assiette imposable et du droit à déduction.

- La TVA facturée à l'entreprise à tort (par erreur).

2) Règles de déduction spécifiques aux entreprises partiellement assujetties

Ces entreprises ne peuvent déduire l'intégralité de la TVA ayant grevé l'ensemble de leurs achats de biens et services. Pour déterminer le sort de chaque TVA subie en amont, il y a lieu d'appliquer la règle de l'affectation.

a) La règle de l'affectation

Cette règle amène, après avoir divisé l'entreprise en secteurs d'activités distincts, à déterminer pour chaque achat de bien , de service et d'immobilisation si son affectation est exclusive à un secteur ou si elle est mixte aux deux secteurs.
Ainsi, la règle de l'affectation, qui favorise le principe de neutralité de la TVA, amène à considérer qu'une entreprise partiellement assujettie utilise selon le cas des biens, des services et des immobilisations :

- affectés exclusivement à un secteur soumis et pour lesquels elle bénéficie de la déduction totale, sauf les exclusions légales,

- affectés exclusivement à un secteur non soumis et pour lesquels elle ne bénéficie d'aucun droit à déduction,

- affectés d'une façon commune au secteur soumis et au secteur non soumis, pour lesquels elle ne bénéficie que de la déduction d'une partie de la taxe déterminée selon la règle du prorata.

b) La règle du prorata

La règle du prorata de déduction applicable à la TVA grevant les achats de biens y compris les investissements et les services utilisés communément par les deux secteurs de l'entreprise (à savoir le secteur soumis et le secteur qui ne l'est pas) fait que l'entreprise ne déduit que la quote-part de TVA correspondant aux activités soumises selon le pourcentage des activités soumises et assimilées par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise. Ce pourcentage est dit le prorata.

Ce prorata est à la fois général et unique. Il est général, parce que, sauf exception, l'ensemble des recettes réalisées par l'entreprise concourent à sa détermination. Il est unique parce que toute l'entreprise ne peut utiliser qu'un seul prorata par an.

Le pourcentage général de déduction applicable à une année civile est dégagé d'après les opérations réalisées au cours de l'année civile précédente ou selon les comptes prévisionnels en cas d'entreprise nouvellement installée ou nouvellement assujettie. Il est déterminé au début de l'année pendant laquelle il est utilisé. Ainsi, le prorata à utiliser pour la déduction des taxes communes grevant les biens et services acquis par une entreprise partiellement assujettie en 2002 est celui dégagé début 2002 à partir des données de 2001.

Néanmoins, si pour les biens autres que les immobilisations amortissables ainsi que les services, la déduction opérée selon le prorata est définitive, la récupération initiale relative aux immobilisations amortissables est susceptible d'être modifiée à la fin de l'année d'acquisition du bien si le prorata de déduction varie d'un pourcentage strictement supérieur à plus ou moins 5%.

c) Modalités de déduction pour les biens et services autres que les immobilisations amortissables

La taxe sur les biens et services communs utilisés par les deux secteurs soumis et non soumis est déduite au fur et à mesure de leur acquisition dans la limite du prorata établi en début d'année sur la base des chiffres de l'exercice précédent. Une telle déduction est définitive puisque la révision de la déduction faite selon la règle du prorata n'est prévue que pour les biens soumis à amortissement.

d) Modalités de déduction pour les biens amortissables

En ce qui concerne les biens amortissables, les entreprises qui ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée à raison de l'ensemble de leurs activités ont la possibilité de déduire une fraction correspondant au prorata de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les immobilisations communes utilisées par les deux secteurs. Le prorata de déduction applicable à cette déduction initiale est celui calculé au titre de l'exercice précédent. Il est ensuite régularisé, une seule fois, sur la base du prorata définitif de l'année d'acquisition s'il dégage une variation en plus ou en moins supérieure à 5% par rapport au prorata utilisé pour la déduction initiale.

3) Le reversement de la TVA initialement déduite

Bien qu'en règle générale, la TVA récupérable ait un caractère définitif, la survenance de certains événements entraîne une obligation de reverser la TVA initialement déduite en totalité ou en partie.

a) Reversement total de la TVA initialement déduite

La TVA initialement déduite sur les marchandises et les biens autres que les immobilisations amortissables est reversée dans son intégralité à la survenance de l'un des événements suivants :

- Disparition injustifiée ;

- Changement d'affectation d'un secteur assujetti à un secteur non assujetti ou un emploi n'ouvrant pas droit à déduction;

- Perte ou abandon de la qualité d'assujetti ;

- Apport en société de marchandises et de stocks de biens ne constituant pas des immobilisations amortissables (autre que dans le cas d'une fusion) ;

- Cession d'une immobilisation corporelle non amortissable (un bien)[3].

Dans le cas d'abandon du régime d'assujetti, les marchandises en stocks à la date de l'abandon du régime d'assujetti donnent lieu à un renversement de TVA avec une majoration de 25% pour les marchandises importées.

b) Régime applicable à la cessation d'activités

La réalisation de biens autres que les immobilisations dans le cadre d'une liquidation des activités est soumise à la TVA en tant que vente sur la base du prix de cession hors TVA alors que la cession d'immobilisations amortissables dans le cadre d'une liquidation des activités donne lieu à une régularisation selon les règles de régularisation spécifiques aux immobilisations amortissables.
En cas de cessation d'activités n'ayant pas donné lieu à une cession des stocks, la TVA initialement déduite sur lesdits stocks doit être reversée.

---

3 Il s'agit d'un point de vue personnel qui semble aller au delà de ce qu'offre la doctrine administrative relative au régime applicable à la cession des terrains ayant donné lieu à déduction de la TVA.

c) Reversement partiel selon les modalités particulières sur les immobilisations amortissables

La TVA initialement déduite au titre d'une immobilisation amortissable est partiellement reversée selon un système de fractionnement à la survenance de l'un des événements suivants :

- cession de l'immobilisation ;
- apport en société (autre que dans le cas d'une fusion) ;
- disparition injustifiée ;
- changement d'affectation ;
- cessation de l'activité ;
- perte ou abandon de la qualité d'assujetti.

Le montant de la TVA à reverser est déterminé en déconnexion totale du prix de cession de l'immobilisation.

(i) Immobilisations concernées par la régularisation : Le reversement éventuel des fractions de TVA concerne :

- Les biens d'équipement et le matériel (selon un découpage en 5 fractions, décomptées chacune par année civile ou fraction d'année civile de détention).
- Les bâtiments (selon un découpage en 10 fractions, décomptées chacune par année civile ou fraction d'année civile de détention).

(ii) Régime applicable aux constructions : Un reversement est dû lorsque l'un des événements entraînant ce reversement intervient selon le cas dans l'intervalle de la période allant de 9 ans plus une fraction d'année (lorsqu'il est acquis le 1er janvier) ou 8 ans plus deux fractions d'années qui suivent la date d'acquisition de l'immeuble. La fraction d'année s'étend de 1 à 365 jours de l'année civile.

(iii) Régime applicable aux autres immobilisations amortissables : Un reversement est dû lorsque l'un des événements entraînant ce reversement intervient selon le cas dans l'intervalle de la période allant de 4 ans plus une fraction d'année ou 3 ans plus deux fractions d'année civile qui suivent la date d'acquisition de l'immobilisation.

d) Évènements n'entraînant aucune régularisation

La transmission des stocks et immobilisations dans le cadre d'une concentration ou d'une fusion n'entraîne aucune régularisation chez la ou les entreprises absorbées.

La société absorbante se substitue purement et simplement à la société absorbée au regard de la TVA. Ainsi, tout crédit de TVA chez la société absorbée est transféré comme une créance sur le trésor à la société absorbante.

Les mêmes règles s'appliquent en cas de transformation de la forme juridique de l'entreprise.

Enfin, en cas de disparition justifiée, aucune régularisation de TVA n'est exigée de l'entreprise chez qui la disparition s'est produite.

4) Crédit de départ des entreprises nouvellement assujetties

Les entreprises nouvellement assujetties de droit ou par option bénéficient d'un crédit de TVA de départ correspondant à:

- La taxe ayant grevé les biens ne constituant pas des immobilisations et détenus en stock à la date d'assujettissement.
- La totalité de la taxe ayant grevé les biens constituant des immobilisations qui n'ont pas encore été utilisées à la date de l'assujettissement ;
- Une partie de la taxe ayant grevé les immobilisations en cours d'utilisation correspondante à la TVA ayant grevé ces biens diminuée de 1/10 par année civile ou fraction d'année civile pour les bâtiments et de 1/5 par année civile ou fraction d'année civile pour les autres immobilisations.

Le bénéfice de la déduction couvre la TVA ayant grevé les biens importés ou acquis auprès d'assujettis ou de non assujettis.

5) La déduction de la TVA retenue à la source

La TVA retenue à la source est déductible de la TVA collectée pour son montant intégral.
Lorsque l'entreprise est en crédit de TVA, le crédit provenant de la retenue à la source est restituable sur demande pour son intégralité dans un délai de 30 jours à compter de la date de dépôt de cette demande.

§ 5. La liquidation de la TVA

Les assujettis à la TVA liquident leur position vis-à-vis du fisc tous les mois en déclarant sur un imprimé unique mensuel fourni par l'administration la taxe collectée et les assiettes d'une part et la taxe imputée assortie du montant des achats le tout ventilé par taux d'imposition ainsi que le crédit éventuel reporté du mois précédent, d'autre part.

A la déclaration mensuelle de TVA, il faut joindre un état des affaires annulées ou résiliées.

La déclaration de TVA peut se solder par un montant à payer qui est dû au comptant. Elle peut aussi se solder par un crédit de TVA qui est reportable et, à certaines conditions, restituables.

§ 6. La restitution du crédit de TVA

a) Crédit remboursable à 100%

Le crédit de TVA est remboursable à 100% dans les cas suivants :

- S'il correspond à des opérations d'exportation ou à des services utilisés ou exploités hors de Tunisie ou à des ventes en suspension de TVA ou à des retenues à la source au titre des marchés publics ;

- Lors d'une cessation totale d'activité.

b) Crédit restituable à 75 %

Le crédit de TVA ayant pour origine le programme de la mise à niveau est restituable à concurrence de 75% de son montant et dans le délais d'un mois à compter de la présentation de la demande de restitution.

c) Crédit restituable à 50%

Le crédit de TVA, autre que celui provenant des opérations d'exportation, de ventes en suspension, de retenue à la source ou de programmes de mise à niveau, est remboursable à concurrence de 50% de son montant et à condition qu'un crédit apparaisse sur les déclarations déposées au titre de six mois consécutifs.

Sous-section 2. Le droit de consommation

§ 1. Champ d'application du droit de consommation

Le droit de consommation est une taxe qui s'applique à un nombre limitatif de produits énumérés dans un tableau annexé à la loi n° 88-62 du 2 juin 1988 aux stades exclusifs, sauf exceptions, de l'importation et de la fabrication. Il se superpose à la TVA.

1) Opérations imposables

Sont soumis au droit de consommation, les produits repris au tableau d'imposition audit droit que ces produits soient importés ou fabriqués localement.

2) Définition des assujettis

Sont assujettis au droit de consommation :

- Toute personne physique ou morale qui fabrique ou importe des produits figurant sur la liste d'imposition au droit de consommation ;

- Les embouteilleurs de vins, de bière et de boissons alcoolisées ;

- Les fabricants, les embouteilleurs et les conditionneurs de bières dans d'autres récipients ;

- Les vendeurs de vins en vrac aux embouteilleurs et les embouteilleurs de vins ;

- Les fabricants d'alcools ;

- Les fabricants et les embouteilleurs de boissons alcoolisées ;

- Les commerçants grossistes de bières, de vins, d'alcools et de boissons alcoolisées.

Le droit de consommation ne peut faire l'objet d'option. Sauf exception limitée à l'embouteillage et au commerce de gros des boissons alcoolisées, d'alcool, de vins et de bières, il ne frappe les produits qu'à l'importation ou au stade de la fabrication.

Le commerce de produits soumis au droit de consommation par un commerçant assujetti à la TVA n'est pas concerné par ce droit : le droit de consommation subi sur les achats fait partie du coût d'achat des marchandises car il n'est pas déductible.

§ 2. La collecte du droit de consommation

Le fait générateur et la date d'exigibilité du droit de consommation sont constitués par la livraison du bien.

Le fait générateur et la date d'exigibilité sont constitués :

- pour les importations, par le dédouanement de la marchandise ;

- pour les ventes, par la livraison de la marchandise.

§ 3. Assiette et taux du droit de consommation

1) Assiette

- En régime intérieur, l'assiette soumise au droit de consommation est constituée par le prix de vente tous frais, droits et taxes compris à l'exclusion du droit de consommation et de la taxe sur la valeur ajoutée.

- Pour les produits soumis à un taux spécifique, par le volume ou le poids.

- A l'importation, le droit de consommation est assis sur la valeur en douanes.

2) Le taux

Le droit de consommation comprend une multitude de taux applicables sur la valeur et pour certains produits, des montants applicables sur les quantités, le volume, l'unité ou le poids.

§ 4. Droit à déduction du droit de consommation

1) Portée du droit à déduction du droit de consommation

Les assujettis au droit de consommation sont autorisés à imputer sur le droit de consommation collecté, le droit de consommation ayant effectivement grevé leurs acquisitions auprès d'autres assujettis et les importations effectuées par eux mêmes des matières ou produits qui entrent intégralement dans la composition du produit final.

Le droit à déduction est donc limité aux intrants. Les matières consommables et les immobilisations sont exclues du droit à déduction.

2) Les achats sous le régime suspensif

Peuvent être autorisés à acheter sous le régime suspensif de droit de consommation :
- Les entreprises totalement exportatrices.
- Les entreprises établies dans les parcs d'activités économiques.
- Les entreprises dont l'activité s'exerce à titre principal à l'exportation ou en ventes en suspension.
- Les entreprises non assujetties qui réalisent des exportations occasionnelles.
- Les entreprises bénéficiaires des dispositions du code d'incitations aux investissements partiellement exportatrices, pour les achats servant à la fabrication des produits exportés.

§ 5. La liquidation du droit de consommation

Les assujettis au droit de consommation sont tenus de remplir la case réservée au droit de consommation dans le cadre de la déclaration mensuelle pour leur imposition audit droit.

A la déclaration mensuelle de droit de consommation, il convient de joindre un état des affaires résiliées ou annulées.

La liquidation du droit de consommation fait ressortir deux situations :

- Solde du droit à payer : Ce solde doit être acquitté au comptant au moment du dépôt de la déclaration.

- Crédit de droit de consommation : Lorsque le montant du droit récupérable dépasse le montant du droit collecté, la déclaration dégage un crédit d'impôt au profit de l'entreprise.

Sort du crédit de droit de consommation : Le crédit de droit de consommation est toujours reportable mais non restituable.

Section 3 : Les impôts directs

Les impôts directs comprennent l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP), l'impôt sur les sociétés (IS), l'impôt sur la plus-value immobilière des personnes physiques et l'impôt sur les bénéfices pétroliers. Le système d'imposition directe offre d'importantes possibilités d'avantages fiscaux. Les impôts directs et notamment l'IRPP sont recouvrés dans une importante proportion par voie de retenue à la source.

Les revenus des personnes physiques et les bénéfices réalisés par les entreprises sont soumis selon la forme juridique de la personne qui les réalise à :

- l'IRPP (impôt sur le revenu des personnes physiques) lorsque le bénéficiaire du revenu est une personne physique ou lorsque l'exploitation a la forme d'une entreprise individuelle.

- l'Impôt sur les sociétés lorsque l'entreprise a la forme d'une société passible de l'impôt sur les sociétés (notamment les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés anonymes).

Une troisième catégorie d'entreprises est constituée par les sociétés dites fiscalement transparentes : Cette catégorie regroupe notamment les sociétés de personnes (sociétés en nom collectif, sociétés en participation, groupements d'intérêt économique, fonds communs des créances, etc...) et les sociétés civiles qui ne sont pas soumises elles mêmes à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés, mais ce sont leurs associés qui sont imposés en raison de leurs quotes-parts dans les résultats de la société.

Sous-section 1. L'impôt sur le revenu des personnes physiques

§ 1. Caractéristiques de l'impôt sur le revenu des personnes physiques

L'impôt sur le revenu des personnes physiques possède 9 caractéristiques :

1) C'est un impôt qui s'applique aux personnes physiques.

2) Il s'agit d'un impôt annuel.

3) C'est un impôt qui frappe le revenu mondial pour les personnes physiques résidentes. Il ne frappe que les revenus de source tunisienne pour les personnes physiques non résidentes habituellement en Tunisie.

4) Cet impôt s'applique sur le revenu net global du contribuable. Mais, bien que le revenu soit imposé globalement par le regroupement des différentes catégories de revenus, chaque catégorie de revenu peut avoir ses propres règles de détermination.

Le total des revenus catégoriels duquel sont déduits les déficits catégoriels représente le revenu brut. Du revenu brut, il est déduit un certain nombre de charges limitativement définies par la loi, dites déductions communes, pour obtenir le revenu net global imposable.

5) L'impôt sur le revenu est un impôt progressif. Il comporte des taux par tranche de revenu de telle sorte que plus le revenu est élevé, plus le taux d'imposition est fort avec un taux maximum de 35% du revenu imposable[4].

6) L'impôt sur le revenu est un impôt strictement personnel. Ainsi, la femme mariée est imposée de façon séparée de son mari. De même, les enfants mineurs peuvent, à la demande du chef de famille, être imposés de façon séparée pour les revenus qu'ils réalisent, quelle qu'en soit la nature .

7) L'impôt sur le revenu est un impôt déclaratif. Il est liquidé au vue d'une déclaration annuelle souscrite par le contribuable et soumise au droit de contrôle de l'administration.

8) La détermination de l'impôt sur le revenu est régie par différentes modalités qui peuvent résulter de régimes spéciaux telles que l'évaluation du revenu selon les signes extérieurs de richesse ou de l'accroissement du patrimoine ou encore l'imposition de la plus-value immobilière.

9) Certains revenus sont expressément exonérés d'impôt sur le revenu. Ils doivent, néanmoins, faire l'objet d'une mention dans la déclaration annuelle des revenus.

4 A l'exception du cas marginal d'imposition au taux de 50% applicable à certaines plus-values immobilières réalisées.

§ 2. Modalités de l'imposition

On distingue entre deux catégories de contribuables passibles de l'impôt sur le revenu :

1) Les personnes ayant leur résidence habituelle en Tunisie qui sont soumises à une obligation fiscale illimitée puisqu'elles sont imposables sur l'ensemble de leurs revenus de source tunisienne ou étrangère (revenu mondial).

L'imposition des revenus de source étrangère est, néanmoins, limitée aux revenus qui n'ont pas été soumis au paiement de l'impôt dans le pays d'origine du revenu d'une part et sous réserve des dispositions des différentes conventions de non double imposition conclues par la Tunisie avec les autres pays ainsi que des différentes exonérations bénéficiant aux revenus d'exportation instituées par les lois d'avantages fiscaux d'autre part.

2) Les personnes non résidentes en Tunisie mais qui réalisent des revenus de source tunisienne sont soumises, sous réserve des dispositions prévues par les conventions fiscales internationales, à une imposition fiscale limitée aux seuls revenus de source tunisienne dont l'imposition est expressément prévue par le code de l'IRPP et de l'IS .

L'imposition de cette catégorie de contribuables est généralement réduite à une retenue à la source libératoire opérée par le débiteur tunisien.

§ 3. La détermination du revenu imposable brut

Le revenu net global servant de base à l'impôt est constitué par l'excédent du produit brut y compris la valeur des profits et avantages en nature **sur les charges** et **dépenses** effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu.

Il est possible de définir 4 caractéristiques conceptuelles du revenu imposable :

1) Le revenu imposable est un revenu global :

Il consolide la totalité des revenus des différentes catégories, réalisés par un contribuable. Ces revenus cumulent les revenus de toute sorte et quelle que soit leur provenance c'est-à-dire les revenus de source tunisienne et les revenus de source étrangère.

Néanmoins, ce principe connaît de nombreuses exceptions qui résultent :

- des conventions internationales de non double imposition ;

- de l'exonération de certains revenus ou des abattements opérés sur certaines catégories de revenus;

- des régimes spéciaux applicables à certains revenus telles les plus-values immobilières des particuliers.

2) Le revenu imposable est un revenu net :

Le revenu est net par catégorie. Il est aussi net dans sa globalité.

Le revenu catégoriel établi selon le mode réel est net parce qu'il est déterminé en déduisant des recettes brutes ou revenus bruts les dépenses ou charges engagées en vue d'acquérir ou de conserver ce revenu.

Lorsque les charges déductibles excèdent les recettes ou revenus correspondants, la situation dégage un déficit fiscal. Le déficit dégagé par une catégorie de revenu est imputé sur les bénéfices des autres catégories.

Le revenu net global tient compte du déficit constaté dans l'une des catégories de revenu et justifié par la tenue d'une comptabilité. Si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, le reliquat du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la troisième année inclusivement.

De même, le déficit provenant des amortissements régulièrement comptabilisés mais réputés différés en période déficitaire est reportable sur la même catégorie de revenus sans limitation dans le temps.

En plus des charges déduites au niveau de chaque catégorie de revenus pour la détermination du revenu net de cette catégorie, il est déduit du revenu net consolidé des différentes catégories de revenus un certain nombre de charges dites communes limitativement énumérées par la loi.

3) Le revenu imposable est un revenu annuel :

Le contribuable est imposé chaque année au titre de la totalité des revenus réalisés au cours de l'année précédente.

Les revenus imposés à l'année (n) sont généralement ceux réalisés au cours de **l'année civile** (n-1). Néanmoins, du point de vue fiscal, les contribuables peuvent choisir pour certaines catégories de

revenus imposées selon le mode réel, une date de clôture de leurs exercices autre que celle de la fin de l'année civile.

Ainsi, le revenu servant de base à l'impôt correspond au «bénéfice net réalisé par chaque assujetti pendant l'année précédente, ou pendant la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile».

En revanche, la période de référence pour la détermination du revenu imposable correspond nécessairement à l'année civile pour les cas suivants :

- L'imposition selon le forfait d'impôt (BIC) ;

- L'imposition au titre des bénéfices non commerciaux : régime réel ou option pour le régime du forfait d'assiette ;

- L'imposition au titre des revenus agricoles selon le régime de l'excédent des recettes sur les dépenses.

4) Le revenu imposable est un revenu disponible :

Le revenu est disponible lorsqu'il est perçu ou mis à la disposition du bénéficiaire et que son encaissement ne dépend plus que de la seule volonté de ce bénéficiaire.

La disponibilité du revenu déclenche **le fait générateur** de **son imposition** à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Ainsi, les revenus mis en paiement ou à la disposition d'un contribuable sont réputés disponibles, et par voie de conséquence, deviennent imposables, alors même que le contribuable n'en a pas encore pris possession sauf si ce contribuable établit que des faits entièrement indépendants de sa volonté mettent obstacle au retrait des sommes correspondantes.

Le principe de la disponibilité comporte, néanmoins, de nombreuses limitations. A titre d'exemple, la détermination du résultat comptable et fiscal des entreprises soumises selon le régime réel tient compte des créances définitivement acquises abstraction faite de leur encaissement effectif.

Dans un sens contraire, certains revenus ne deviennent imposables que lorsqu'ils sont effectivement encaissés ou portés au crédit d'un compte courant ouvert au nom du bénéficiaire. Pour ces revenus, le fait générateur de l'imposition est réalisé le jour de leur encaissement ou de leur inscription au crédit d'un compte courant même si la date normale de leur échéance est antérieure. Tel est le cas par exemple :

- des revenus fonciers lorsque le contribuable choisit l'imposition selon le mode du forfait d'assiette. Dans ce cas, la base de détermination du revenu est constituée par «le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire» ou le régime des recettes nettes de dépenses applicable aux revenus des terrains non bâtis ;

- des revenus des capitaux mobiliers qui sont pris en compte en revenu au titre de l'année de leur encaissement effectif en vertu de l'article 35 du code de l'IRPP et de l'IS qui dispose : «le revenu est constitué par le montant brut des intérêts et tous autres produits ou avantages que le créancier perçoit au cours de l'année précédant celle de l'imposition, à quelle que période de temps qu'ils s'appliquent, sans distinction entre ceux afférents à ladite année et ceux payés par anticipation ou à titre d'arriérés»;

- des revenus des professions libérales lorsque le contribuable choisit l'imposition selon le mode du forfait d'assiette. Dans ce cas, la base de détermination du revenu est constituée par «70% de leurs recettes brutes réalisées» ;

- des revenus de source étrangère n'ayant pas été soumis à l'impôt dans le pays d'origine qui deviennent imposables en Tunisie lorsqu'ils sont «effectivement perçus de l'étranger» ou portés au crédit d'un compte courant.

§ 4. Les différentes catégories de revenus

La fiscalité tunisienne distingue 8 catégories de revenus :

1- les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ;

2 - les bénéfices des professions non commerciales (BNC) ;

3 - les bénéfices de l'exploitation agricole et de pêche ;

4 - les traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères ;

5 - les revenus fonciers ;

6 - les revenus des valeurs mobilières ;

7 - les revenus des capitaux mobiliers ;

8 - les revenus de source étrangère .

A ces revenus, s'ajoute le régime spécifique à la plus-value immobilière des particuliers.

(1) Les bénéfices industriels et commerciaux sont ceux réalisés par les commerçants, industriels et prestataires de services commerciaux. Les artisans sont intégrés dans la catégorie des BIC. Ils sont soumis selon le régime réel sauf pour les contribuables éligibles aux deux types de forfait : le forfait légal et le forfait optionnel.

a) Le forfait BIC

Bien qu'ils soient tributaires de conditions strictes, le régime du forfait BIC domine l'imposition des personnes physiques.

Ainsi, pour être éligible au forfait, le contribuable doit satisfaire aux conditions suivantes :

- Exercer à titre individuel, à établissement unique et «activité unique» ;
- Non importateur, non exportateur ;
- Non rémunéré par des commissions ;
- N'exerçant pas l'activité de commerce de gros et ne fabricant pas de produits à base d'alcool ;
- Ne possédant pas plus d'un véhicule de transport en commun de personnes ou de transport de marchandises dont la charge utile ne dépasse pas 3 tonnes et demi ;
- Non soumis à la taxe sur la valeur ajoutée selon le régime réel ;
- Dont le chiffre d'affaires n'excède pas 30.000 D ;
- Qui n'a pas été soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques selon le régime réel suite à un contrôle fiscal ;
- Et qui ne réalise pas d'autres catégories de revenus, autres que les revenus de valeurs mobilières et de capitaux mobiliers.

b) Les deux types de forfait d'impôt BIC

(i) Le forfait légal : Ce régime est applicable aux entreprises individuelles remplissant les conditions d'éligibilité et dont le chiffre d'affaires de l'année n'excède pas 30.000 D selon le barème suivant :

Tarif de l'impôt forfaitaire

Tranche de chiffre d'affaires allant de	Montant de l'impôt (en dinars)	Majoration par des acomptes provisionnels définitifs 90% de l'impôt de base[5]	Total de l'impôt forfaitaire
0 à 3.000	15	13,500	28,500
3.000,001 à 6.000	45	40,500	85,500
6.000,001 à 9.000	75	67,500	142,500
9.000,001 à 12.000	120	108,000	228,000
12.000,001 à 15.000	180	162,000	342,000
15.000,001 à 18.000	260	234,000	494,000
18.000,001 à 21.000	360	324,000	684,000
21.000,001 à 24.000	460	414,000	874,000
24.000,001 à 27.000	580	522,000	1102,000
27.000,001 à 30.000	700	630,000	1330,000

5 A compter du 1er janvier 1997, le forfait d'impôt autre que le forfait payé par les artisans et le forfait optionnel comporte deux éléments :

- le montant de l'impôt annuel selon le barème du forfait ;
- trois acomptes payés, par tous les forfaitaires à l'exception des artisans et du forfait optionnel, en sus du droit annuel, égal chacun à 30% du montant de l'impôt forfaitaire annuel.

(ii) Le forfait optionnel : Les forfaitaires BIC peuvent opter pour le paiement d'un impôt forfaitaire annuel égal à 1500 dinars au titre de l'activité relevant de la catégorie des BIC. Cet impôt est définitif et ne peut faire l'objet d'un redressement qu'en cas de réalisation d'un chiffre d'affaires annuel supérieur à 100.000 dinars.

L'option a lieu lors du dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu et sera définitive et ne peut faire l'objet de renonciation qu'en cas d'option pour le régime réel d'imposition.

(iii) Caractère unique du forfait : Le forfait entraîne un impôt unique. Il libère par conséquent la personne qui en bénéficie du paiement de la TVA.

(iv) Régime spécifique applicable lors de l'année de cession du fonds de commerce d'un forfaitaire : Lorsqu'un forfaitaire BIC cède sont fonds de commerce, il est soumis à l'IRPP, à titre exceptionnel, sur la base de la différence entre les recettes et les dépenses relatives à l'année concernée, augmentée de la plus-value de cession dudit fonds.

Dans ce cas, l'impôt annuel est liquidé sur la base du barème de l'impôt sur le revenu sans que ledit impôt ne puisse être inférieur à l'impôt forfaitaire exigible selon le chiffre d'affaires ou à l'impôt optionnel.

Si le forfaitaire poursuit ses activités, les acomptes provisionnels définitifs sont éventuellement dus sur la base de l'impôt forfaitaire qui aurait été payé en l'absence de l'opération de cession du fonds de commerce.

c) Le régime réel :

Les conditions draconiennes posées pour le bénéfice du régime du forfait d'impôt se révèlent en pratique inopérantes puisqu'elles n'ont jamais pu empêcher le pléthore de contribuables placés sous ce régime. Comparé au nombre de forfaitaires, les personnes physiques relevant du régime réel dans la catégorie des BIC représentent moins de 2 sur 10 contribuables.

Dans le paysage fiscal tunisien, l'ordre logique semble inversé : ce qui devrait être la norme - le régime réel - est l'exception alors que ce qui devrait être l'exception - le forfait - s'est installé en norme dominante.

La détermination du résultat fiscal sous le régime réel est faite à partir du résultat comptable moyennant des réintégrations ou des déductions dans un tableau appelé tableau de détermination du résultat fiscal.

L'imposition selon le régime réel implique aussi la tenue d'une comptabilité régulière et complète conformément aux règles édictées par la loi et les normes comptables.

L'imposition selon le régime réel peut dégager un résultat bénéficiaire, comme elle peut dégager un résultat déficitaire qui peut s'imputer sur les autres catégories de revenus et en cas d'insuffisance, se reporter en avant sur les années suivantes.

(2) Les bénéfices non commerciaux : relèvent de cette catégorie :

- les professions libérales ;
- les charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant ;
- toutes les occupations ou exploitations non commerciales à but lucratif.

Les revenus relevant de la catégorie des BNC sont soumis à l'impôt selon deux régimes :

- Le régime du forfait d'assiette ;
- Le régime réel.

La règle pour les BNC est la détermination du bénéfice professionnel par la différence entre les produits bruts réalisés au cours de l'année civile et les charges nécessitées par l'exploitation au titre de la même année. Cependant, les intéressés peuvent opter pour leur imposition sur la base d'un bénéfice forfaitaire (forfait d'assiette) égal à 70% de leurs recettes brutes réalisées c'est-à-dire leurs recettes TVA comprise.

Le régime réel implique aussi la tenue d'une comptabilité régulière et complète conformément aux règles édictées par la loi et les normes comptables.

Le choix de se placer en régime réel est effectué à l'initiative du contribuable et n'exige aucune formalité particulière d'option auprès de l'administration fiscale.

L'option pour se placer au régime du réel est définitive, ce qui interdit tout retour ultérieur du professionnel libéral au régime du forfait d'assiette.

(3) Les bénéfices agricoles et de pêche : sont considérés comme bénéfices d'exploitation agricole ou de pêche, les revenus que l'exploitation de biens ruraux procure soit aux propriétaires exploitant eux mêmes, soit aux métayers ou autres, ainsi que les revenus provenant de la pêche.

Les bénéfices agricoles sont déterminés selon trois régimes :

- Le régime du forfait d'assiette ;

- Le régime réel ;

- Le régime simplifié.

a) Le régime du forfait d'assiette : En l'absence de tenue de comptabilité, les agriculteurs et les pêcheurs sont soumis à l'impôt sur la base d'une évaluation forfaitaire déterminée après consultation des experts du domaine et tenant compte de la nature des spéculations selon les régions». Ainsi, il est établi chaque année, un forfait d'assiette par catégorie de culture (à l'hectare ou par pied d'arbre, par exemple) et après classement en différentes régions selon le rendement en fonction des conditions climatiques de chacune des régions.

Le revenu ainsi déterminé présente les mêmes caractéristiques que les forfaits d'assiette des autres catégories de revenus.

En pratique, la Direction Générale du contrôle fiscal procède annuellement en accord avec l'Union Tunisienne de l'Agriculture et de la pêche à la mise à jour des barèmes d'imposition forfaitaire des revenus agricoles.

b) Le régime réel : Les règles de détermination du résultat fiscal selon le régime réel des bénéfices agricoles sont les mêmes que celles édictées en matière des BIC.

Le régime réel, qui résulte d'un simple choix du contribuable ne nécessitant aucune démarche d'option auprès de l'administration fiscale, implique, néanmoins, la tenue d'une comptabilité régulière et complète conformément aux règles édictées par la loi et les normes comptables.

c) Le régime de l'excédent des recettes sur les dépenses : Le bénéfice net des exploitations agricoles ou de pêche peut être constitué par l'excédent des recettes totales réalisées au cours de l'année civile sur les dépenses nécessitées par l'exploitation pendant la même année compte tenu du jeu des stocks.

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

4) Les traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères

Sont soumis à l'impôt sur le revenu en tant qu'élément du revenu global :

- Les traitements, salaires, émoluments, indemnités et autres avantages s'y rattachant, et

- Les pensions et rentes viagères.

a) Les traitements et salaires : Cette catégorie de revenu ne connaît qu'un seul mode d'imposition : le forfait d'assiette calculé sur la base du revenu net de retenues sociales obligatoires.

Le revenu net imposable au titre des traitements et salaires est déterminé comme suit :

+ Montant brut des éléments du revenu y compris les avantages en nature

- (Moins) les retenues obligatoires effectuées par l'employeur en vue de la constitution de rentes, de pensions de retraite ou pour la couverture des régimes obligatoires de sécurité sociale

= Revenu brut fiscal (c'est-à-dire net des retenues sociales obligatoires)

- (Moins) les frais professionnels fixés forfaitairement à 10% du reliquat net des retenues sociales obligatoires

= Revenu catégoriel net imposable

b) Les pensions et rentes viagères : Cette catégorie de revenu ne connaît qu'un seul mode d'imposition : le forfait d'assiette calculé sur la base du montant brut de la pension ou de la rente duquel il est déduit un abattement de 25%.

Le revenu net imposable au titre des pensions et rentes viagères est déterminé comme suit :

+ Montant brut de la pension ou de la rente viagère

- (Moins) 25% du montant brut

= Revenu catégoriel net imposable

(équivalent à 75% du montant brut de la pension ou de la rente viagère).

(5) Les revenus fonciers : Il existe deux catégories de revenus fonciers :

- les revenus provenant de la location d'immeubles,

- et la plus-value de cession d'immeubles et des titres assimilés (dite plus-value immobilière).

L'impôt sur la plus-value immobilière, qui est libératoire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, est dû sur les plus-values de cession d'immeubles selon des modalités spécifiques.

Les revenus fonciers peuvent être soumis à l'impôt selon trois régimes d'imposition :

- le régime réel.

- le régime du forfait partiel d'assiette réservé aux revenus des immeubles bâtis.

- le régime des recettes nettes de dépenses applicable aux revenus des immeubles non bâtis.

a) Le régime réel : Les règles de détermination du résultat fiscal selon le régime réel des revenus fonciers sont les mêmes que celles édictées en matière de Bénéfices Industriels et Commerciaux.

Le régime réel implique ainsi la tenue d'une comptabilité régulière et complète conformément aux règles édictées par la loi et les normes comptables.

Le choix de se placer au régime réel est effectué à l'initiative du contribuable et n'exige aucune formalité particulière d'option auprès de l'administration fiscale.

b) Le régime du forfait partiel d'assiette applicable aux revenus des immeubles bâtis : A défaut de détermination selon le régime réel qui nécessite la tenue d'une comptabilité régulière, le revenu imposable des propriétés bâties est déterminé comme suit :

a) + Recettes TVA comprise

b) - 30% des recettes TVA comprise au titre des charges de gestion, des rémunérations de concierge, des assurances et des amortissements

c) - Frais de réparation et d'entretien justifiés

d) - La taxe sur les immeubles bâtis acquittée

= Revenu net imposable soit (a) - {(b) + (c) + (d)}

La prise en compte du loyer TVA comprise (qui ne peut concerner que les immeubles donnés en location à usage professionnel) pour la détermination de l'assiette imposable à l'impôt sur le revenu conjuguée avec la discrimination en matière d'imposition des loyers à la TVA selon que le propriétaire est assujetti à un autre titre à la TVA ou non pose un problème d'égalité de traitement et d'équité entre les contribuables. Il est dès lors possible de s'interroger sur la conformité du régime fiscal d'imposition des loyers à la TVA et par voie de conséquence à l'impôt sur le revenu (forfait d'assiette ayant pour base le loyer TVA comprise) avec la règle fondamentale de l'équité en matière d'imposition fiscale.

c) Régime des recettes nettes de dépenses applicable aux revenus des terrains non bâtis : Le revenu net des propriétés non bâties louées est évalué en déduisant du revenu brut le montant des dépenses justifiées et nécessitées par la production de ce revenu ainsi que la taxe foncière sur les terrains non bâtis acquittée.

Remarque commune aux régimes, autres que le régime réel, applicables aux revenus fonciers : Par revenu brut, il convient d'entendre le montant des recettes brutes perçues par le propriétaire.

Ces recettes brutes incluent :

+ Le montant des loyers effectivement encaissés y compris éventuellement la TVA sur loyers,

+ Le montant des redevances de location du droit d'affichage et de la concession du droit de propriété ou d'usufruit.

A ces recettes il convient :

d'ajouter : le montant des dépenses incombant normalement au propriétaire mais mises, par convention, à la charge du locataire ;

de déduire : le montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte du locataire (dépenses pour compte ou charges revenant au locataire refacturées par le propriétaire à l'identique)

= Recettes servant de base pour le calcul de l'assiette imposable au titre des revenus fonciers.

Par dépenses, il convient d'entendre les dépenses effectivement payées.

Ainsi, l'affectation des revenus aux années d'imposition ne s'effectue pas, dans le cadre de ces régimes, selon la règle de l'engagement ou de la dépense exposée mais selon le seul critère de l'encaissement et du décaissement (encaissement pour les recettes et paiement effectif pour les dépenses).

(6) Les revenus des valeurs mobilières : On entend par valeurs mobilières les titres de propriété du capital (actions de sociétés anonymes et parts de sociétés à responsabilité limitée notamment).

La catégorie des revenus des valeurs mobilières couvre les bénéfices distribués par les personnes morales suivantes :

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

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

3) Les établissements tunisiens de sociétés étrangères passibles de l'impôt sur les sociétés.

4) Les revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières.

La fiscalité des valeurs mobilières distingue entre deux catégories de revenus de valeurs mobilières :

- Les revenus des valeurs mobilières exonérés de l'impôt sur le revenu ;

- Les revenus des valeurs mobilières soumis à l'impôt sur le revenu.

Les revenus des valeurs mobilières exonérés d'impôt : Les dividendes distribués, de façon régulière, par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ne sont pas soumis à l'IRPP. Aux dividendes, il convient d'assimiler les tantièmes et les revenus de parts de fondateurs.

Sont aussi considérés comme revenus distribués les revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières.

Les revenus de valeurs mobilières soumis à l'impôt : Selon la doctrine administrative, sont soumis à l'IRPP dans la catégorie des revenus de valeurs mobilières, les éléments suivants :

a- les jetons de présence,

b- les rémunérations des gérants associés majoritaires,

c- les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices telles que :

- la prise en charge des dépenses personnelles de l'un des associés,

- la vente par un associé à la société de biens pour une valeur supérieure à la valeur réelle,

- la vente par la société à un associé d'un bien pour une valeur inférieure à la valeur réelle...

d- sauf preuve contraire, les sommes soumises à la disposition des associés directement ou par personnes interposées, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes, à l'exception de celles servies entre sociétés mères et filiales.

La preuve contraire doit être établie par l'associé ou l'actionnaire qui doit démontrer que l'opération ne revêt pas le caractère de distribution.

A ce titre, la preuve contraire peut être démontrée :

- si le prêt, objet de la présomption de distribution, a été conclu par un contrat dûment établi, préalablement à l'opération de remise des sommes présumées distribuées moyennant un taux d'intérêt normal et que les conditions de remboursement sont fixées ;

- si les avances consenties par la société à un associé sont réalisées dans le cadre d'opérations commerciales normales ;

- si l'avance ou le prêt a fait l'objet de remboursement avant l'intervention des services de contrôle...

Lorsqu'une avance en compte courant ou un prêt a fait l'objet d'une imposition entre les mains du bénéficiaire, tout remboursement par la personne physique à la personne morale, intervenant après que l'imposition à l'IRPP ait eu lieu, rend le montant de l'impôt, correspondant à la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu, imputable sur l'impôt dû au titre de l'année du remboursement ou des années suivantes.

e- les rémunérations et avantages occultes : il s'agit de charges régulièrement comptabilisées (honoraires, commissions...) sauf que l'entreprise refuse de révéler l'identité des bénéficiaires.

f- les bénéfices occultes : à la différence des rémunérations et avantages occultes, les bénéfices occultes n'apparaissent pas en comptabilité. Il s'agit généralement de minoration du chiffre d'affaires.

Lorsqu'un revenu assimilé aux valeurs mobilières est imposable, l'assiette soumise à l'impôt est constituée par le revenu brut avant toute déduction de retenues à la source. Dans le cas où le revenu a subi une retenue à la source, l'impôt retenu à la source s'ajoute au revenu net encaissé

pour la détermination du revenu brut catégoriel imposable. Il est ensuite déduit de l'impôt dû sur le revenu global.

(7) Les revenus des capitaux mobiliers : On entend par capitaux mobiliers, les placements à intérêts. Ces placements à revenus fixes se distinguent des valeurs mobilières qui sont des placements dits à risque.

Les capitaux mobiliers sont des créances ou des titres de créances alors que les valeurs mobilières sont représentées par des titres de capital.

Sont considérés comme revenus de capitaux mobiliers :

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

2) Les intérêts des créances ;

3) Les intérêts des dépôts de sommes d'argent ;

4) Les intérêts des cautionnements en numéraire ;

5) Les produits des comptes courants.

Le revenu net catégoriel est constitué par le montant brut du revenu des capitaux mobiliers avant toute retenue à la source au titre des intérêts et tous autres produits ou avantages que **le créancier perçoit** au cours de l'année précédant celle de l'imposition, **à quelles que périodes de temps qu'ils s'appliquent, sans distinction entre ceux afférents à ladite année et ceux payés par anticipation ou à titre d'arriérés.**

En matière de revenus de capitaux mobiliers, **l'année d'imposition entre les mains du bénéficiaire correspond à l'année au cours de laquelle les revenus sont encaissés** abstraction faite des périodes effectives auxquelles se rattachent ces revenus.

Franchise annuelle sur les intérêts des obligations et des intérêts de l'épargne : Sont déductibles de la base imposable les intérêts perçus par le contribuable au cours de l'année au titre des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques, ou de la Caisse d'Epargne Nationale de Tunisie ou au titre des emprunts obligataires dans la limite d'un montant annuel de mille cinq cent dinars (1500 D) sans que ce montant n'excède mille dinars pour les intérêts provenant des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques et auprès de la Caisse d'Epargne Nationale de Tunisie.

Revenus non imposables à concurrence de 1.500 D par année : 1500 D intérêts des emprunts obligataires et intérêts des C.S.E. et de la C.E.N.T qui sont à leur tour plafonnés à 1000 D au maximum.

Revenu des capitaux mobiliers exonérés :

Ne sont pas soumis à l'impôt, les revenus de capitaux mobiliers suivants :

1) Les intérêts de l'épargne logement servis aux titulaires de contrats d'épargne-logement.

2) Les intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles.

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

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

(8) Les revenus de source étrangère : Seuls les revenus de source **étrangère qui n'ont pas été soumis au paiement de l'impôt dans le pays d'origine** sont imposables en Tunisie entre les mains du bénéficiaire résident en Tunisie. En plus de cette règle fondamentale du droit commun, l'imposition des revenus de source étrangère relève, le plus souvent, du domaine de la fiscalité internationale chaque fois que le revenu est réalisé dans un pays qui a conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition.

Lorsque le revenu de source étrangère est imposable en Tunisie, l'assiette est constituée par les sommes effectivement perçues de l'étranger par le contribuable résident en Tunisie.

Néanmoins, lorsque le revenu de source étrangère est un traitement, salaire, pension ou rente viagère imposable, son montant net imposable est déterminé compte tenu de l'abattement de 10% applicable aux traitements et salaires ou l'abattement de 25% applicable aux pensions et rentes viagères.

(9) Intérêt de la distinction entre les différentes catégories de revenus imposables : La distinction entre les différentes catégories de revenus présente un intérêt dès lors que les règles de fixation de l'assiette soumise à l'impôt sont différentes d'une catégorie à une autre.

A contrario, dans le cas de l'imposition selon le régime réel, la distinction entre certaines catégories de revenus présente un intérêt mineur. C'est le cas notamment pour les catégories de revenus relevant des B.I.C, B.N.C, B.A et R.F lorsque l'imposition est faite selon le mode réel. Dans ces cas, la distinction entre les catégories de revenus peut même perdre tout sens. En effet, en vertu de la théorie de l'affectation, le revenu d'un immeuble bâti inscrit au bilan d'un B.I.C ou d'un B.N.C n'est plus traité en tant que revenu foncier mais en tant que B.I.C ou B.N.C dans le cadre du résultat d'ensemble de l'exploitation. De même, le régime spécifique d'imposition de la plus-value immobilière ne s'applique pas aux immeubles affectés et portés de ce fait à l'actif d'un B.I.C ou d'un B.N.C soumis selon le régime réel.

Ainsi, un revenu relevant de part sa nature d'une catégorie donnée peut en raison de son affectation être imposé dans le cadre d'une autre catégorie à laquelle il est affecté.

En revanche, l'intérêt de distinguer entre les différentes catégories de revenus aura des conséquences concrètes sur l'assiette imposable ou le montant de l'impôt dans les modes alternatifs d'imposition des B.I.C, B.N.C, B.A, et R.F.

Ainsi :

- Seuls les B.I.C sont éligibles à l'imposition selon le mode du forfait d'impôt.

- Seuls les B.N.C peuvent bénéficier du forfait d'assiette équivalent à 70% du chiffre d'affaires TTC.

- Seuls les B.A peuvent bénéficier d'un forfait d'assiette fixé annuellement en concertation entre l'administration fiscale et l'UNA ou encore du régime de l'excédent des recettes sur les dépenses compte tenu des variations de stocks.

Quant aux revenus fonciers, ils disposent, dans le mode forfaitaire d'imposition, de modalités spécifiques de fixation d'assiette pour les revenus des propriétés bâties qui les distinguent de toutes les autres catégories de revenus (abattement de 30% sur les recettes brutes majoré de la déduction des frais d'entretien et de réparation justifiés et de la taxe sur les immeubles bâtis acquittée).

L'intérêt de la distinction est aussi évident pour les traitements, salaires, pensions et rentes viagères qui sont régis par un mode spécifique d'assiette.

Lorsqu'ils sont imposables, les revenus des valeurs mobilières sont déterminés sur la base du revenu brut sans la possibilité de déduire les éventuelles dépenses qui ont concouru à leur réalisation sauf s'ils sont rattachés (selon la théorie de l'affectation) à une activité B.I.C, B.N.C, R.F ou B.A soumise selon le régime réel.

Enfin, les revenus des capitaux mobiliers suivent un régime comparable à celui des valeurs mobilières imposables sauf la franchise de 1500 dinars au titre des intérêts des obligations et des intérêts de l'épargne sans que la part correspondant aux intérêts de l'épargne incluse dans le plafond de 1500 dinars ne puisse dépasser 1000 dinars par an, franchise qui bénéficie au contribuable aussi bien lorsque l'imposition des revenus des capitaux mobiliers est faite dans la catégorie des revenus des valeurs et capitaux mobiliers ou en accessoire à une autre catégorie de revenus soumise selon le régime réel.

(10) Les revenus exonérés des personnes physiques :

(i) Les exonérations de l'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS

Sont exonérés de l'impôt sur le revenu les revenus suivants :

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

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

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

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

5) L'indemnité de licenciement dite gratification de fin de service.

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

7) Les intérêts de l'épargne servis aux titulaires de contrats d'épargne-logement.

8) Les intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles.

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

10) Les dividendes régulièrement distribués par les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés ainsi que les revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières.

11) L'indemnité d'expatriation, émoluments, Indemnités et autres avantages reçus par les salariés au titre de leur activité à l'étranger à condition que l'employeur soit domicilié ou établi en Tunisie et que l'activité se rapporte aux :

- études 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.

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

13) La plus-value réalisée par les salariés suite à la levée de l'option dans le cadre du régime de faveur des stocks options.

14) Les cotisations payées par les employeurs dans le cadre des contrats collectifs d'assurance-vie au profit des employés.

(ii) Les autres exonérations de droit commun : Sont exonérés, en régime de droit commun, les revenus suivants réalisés par les personnes physiques :

- Les plus-values sur cession de valeurs mobilières (parts sociales et actions) détenues par une personne physique mais non affectées à un bilan.

- Les revenus de source étrangère ayant été soumis au paiement de l'impôt dans le pays d'origine.

1. Les plus-values sur cession de valeurs mobilières : Les plus-values provenant de la cession des parts sociales et actions non rattachées à un bilan, c'est-à-dire non affectées à l'exploitation, sont exonérées de l'IRPP pour leur montant intégral. La même règle exclut les moins-values dégagées éventuellement sur les actions et parts sociales non affectées à l'exploitation du droit à déduction du revenu global. L'exonération des plus-values ne s'applique pas lorsqu'elles sont réalisées dans le cadre d'une activité conférant la qualité de commerçant.

En revanche, les plus ou moins-values sur les actions et parts sociales inscrites à un bilan font partie intégrante du résultat fiscal de l'exploitation individuelle concernée à l'exception, toutefois, de la plus-value de cession d'actions admises à la cote de la BVMT qui ne fait pas partie 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 leur valeur d'acquisition ou de souscription.

2. Les revenus de source étrangère ayant été soumis au payement de l'impôt dans le pays d'origine

(iii) Les revenus ayant supportés une retenue à la source libératoire : lorsque la retenue à la source est libératoire, le revenu net encaissé est libéré de toute autre imposition sur le revenu.

(iv) Obligation de déclaration des revenus exonérés : La déclaration annuelle des revenus comprend obligatoirement, tous les revenus et bénéfices quel que soit leur régime fiscal. Le défaut de déclaration des revenus et bénéfices exonérés entraîne le paiement de la pénalité de retard de 0,75% par mois ou fraction de mois calculée sur la base de l'impôt fictif dû comme si ces bénéfices et revenus étaient soumis à l'impôt.

(11) Les déductions communes : Pour déterminer le revenu net global imposable, il convient de déduire de la somme des revenus nets catégoriels imposables un certain nombre de déductions dites communes lorsqu'elles ne sont pas prises en compte dans l'évaluation de l'une des catégories de revenus.

Ces déductions constituent en quelque sorte des charges déductibles du revenu global.

Revenu net global = ∑ des revenus nets catégoriels après déduction des déficits éventuels.

⇨ **Revenu net imposable = Revenu net global - déductions communes**

En régime de droit commun, la fiscalité tunisienne comprend 8 charges susceptibles de faire l'objet d'une déduction du revenu global :

1) Les arrérages de rentes.
2) La prime d'assurance-vie.
3) La franchise sur les intérêts de l'épargne et des obligations.
4) La déduction forfaitaire au titre de chef de famille.
5) Les déductions forfaitaires au titre des enfants à charge.
6) La déduction au titre des parents à charge.
7) Les dons au 26-26 et au 21-21.
8) Les sommes payées au titre du remboursement des prêts universitaires en principal et intérêts.

Pour être déductibles du revenu global, les charges communes doivent présenter les caractéristiques suivantes :

(1) Être prévues par la loi : Ainsi, seules les déductions expressément énoncées par la loi sont susceptibles d'être retranchées du revenu global imposable.

(2) Ne pas faire l'objet d'une double déduction : Ainsi, lorsqu'une charge faisant partie de la liste des déductions communes a déjà fait l'objet de déduction au niveau d'un revenu catégoriel (tel peut être le cas des dons au 26-26 ou de la franchise au titre des intérêts par exemple), elle n'est plus déductible du revenu global.

(3) Hormis les abattements forfaitaires liés à la famille, pour être déductible, la charge du revenu global doit avoir fait l'objet d'un paiement au cours de l'année au titre de laquelle l'impôt est dû.

(4) La charge doit être justifiée de façon probante.

La justification est exigée au moment du dépôt de la déclaration. Elle peut faire l'objet d'une demande de justification adressée par l'administration au contribuable.

(12) Le barème d'impôt sur le revenu : A l'exception du régime du forfait d'impôt réservé aux forfaitaires relevant des BIC qui consiste à déterminer l'impôt dû à ce titre par application d'un barème établi selon le chiffre d'affaires déclaré ou qui consiste en un impôt forfaitaire global de 1.500 D par an, les autres types d'imposition sont établis sur la base d'une assiette imposable à laquelle on applique un barème à taux progressif par tranche de revenu.

L'assiette imposable à l'impôt sur le revenu des personnes physiques constituée par le revenu net global arrondi au dinar supérieur est soumise à l'impôt selon le barème progressif suivant :

Tranches (de ..... à .....)	Taux applicable à la tranche	Taux effectif à la limite supérieure de la tranche
0 à 1.500 dinars	0%	0%
1.500,001 à 5.000 dinars	15%	10,50%
5.000,001 à 10.000 dinars	20%	15,25%
10.000,001 à 20.000 dinars	25%	20,12%
20,000,001 à 50.000 dinars	30%	26,05%
Au delà de 50.000 dinars	35%	-

Exemples :

1) Soit un contribuable qui dispose d'un revenu net global annuel imposable de 45 000 D.

L'impôt sur le revenu déterminé par application du barème est le suivant :

Première modalité de calcul de l'IRPP :

jusqu'à	20 000 D x 20,12%	= 4 024,000 D
de 20 000 D à 45 000 D soit :		
	25 000 D x 30%	= 7 500,000 D
Total :	**45 000 D**	**11 524,000 D**

Deuxième modalité de calcul de l'IRPP :

Tranches de Revenus :

1500 X 0	= 0
3500 X 15%	= 525,000 D
5000 X 20%	= 1000,000 D
10000 X 25%	= 2500,000 D
25000 X 30%	= 7500,000 D
TOTAL 45000	**= 11525,000 D**

L'IRPP donne lieu à des acomptes provisionnels imputables sur l'IR dû au titre des revenus catégoriels suivants : BIC et BNC

(13) L'impôt sur la plus-value immobilière :

a) Champ d'application : L'impôt sur la plus-value immobilière s'applique aux cessions :

- des droits sociaux dans les sociétés immobilières : pour être imposable, la cession des droits sociaux dans les sociétés immobilières doit porter sur les droits sociaux appartenant aux membres des sociétés civiles immobilières dont l'activité consiste essentiellement dans la gestion des biens sociaux des membres la constituant et dont les droits sont représentés par des immeubles ou parties d'immeubles du patrimoine social de la société ;

- des terrains à bâtir situés dans les plans d'aménagement urbain, dans les périmètres d'intervention foncière et dans les périmètres de réserves foncières créées conformément aux dispositions du code de l'aménagement du territoire et de l'urbanisme;

- des immeubles bâtis ;

- des terres dont l'origine revient à l'Etat lorsqu'elles sont acquises par le cédant autre que par voie d'échange et qui ont perdu leur vocation agricole.

b) Notion de cession : La cession s'entend de toute opération de vente, d'échange, de donation ou d'apport en société.

c) Cessions d'immeubles exonérées de l'impôt sur la plus-value immobilière : Sont exonérées les cessions faites:

- au conjoint ;
- aux ascendants ou descendants ;
- dans le cadre d'une expropriation pour cause d'utilité publique ; et
- en cas de cession de biens hérités ;
- ou de l'habitation principale dans la limite d'une superficie globale ne dépassant pas 1000 m2 y compris les dépendances bâties et non bâties; et
- aux bénéficiaires du droit de priorité d'achat à l'intérieur des périmètres de réserves foncières créés conformément aux dispositions du code de l'aménagement du territoire et de l'urbanisme à savoir l'Etat, les collectivités locales ainsi que les agences foncières.

d) Immeubles hors du champ d'application de l'impôt sur la plus-value immobilière : Les transactions portant sur des terres agricoles autres que celles dont l'origine revient à l'État ayant perdu leur vocation agricole et leurs édifices sont en dehors du champ d'application de l'impôt sur la plus-value immobilière. Il en est de même des terrains nus non situés dans les plans d'aménagement urbain, ni dans les périmètres d'intervention foncière, ni dans les périmètres de réserves foncières créés conformément aux dispositions du code d'aménagement du territoire et de l'urbanisme qui ne sont de ce fait pas soumis à l' impôt.

Se situent aussi hors du champ d'application de l'impôt sur la plus-value immobilière :

- Les cessions d'immeubles par les personnes physiques lorsque l'immeuble est affecté à l'actif du bilan d'une exploitation soumise selon le régime réel d'imposition (théorie de l'affectation).

- Les cessions d'immeubles par les personnes morales puisque le régime de l'impôt sur la plus-value immobilière est spécifique à l'imposition des personnes physiques.

e) Taux d'imposition : La plus-value immobilière est soumise aux taux d'imposition suivants :

- 10% lorsque la cession intervient au cours de la période de dix ans à compter de la date de la possession.

- 5% lorsque la cession intervient après dix ans à compter de la date de la possession.

f) Calcul de l'assiette imposable au taux de 5% ou 10% : L'assiette est déterminée par la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition ou de revient majoré de 10% par année de détention.

g) Le prix de cession : Le prix de cession est égal au prix de vente convenu dans le contrat ou le prix rectifié selon la procédure en vigueur en matière de révision des prix de cession applicable aux droits d'enregistrement.

Dans le cas de l'échange, le prix est constitué par la valeur du bien reçu corrigée de la soulte éventuelle.

En cas de donation, c'est le prix déclaré éventuellement corrigé par l'administration.

Pour les apports en société, le prix est constitué par la valeur attribuée à l'apport en nature.

h) Le prix d'acquisition : Le prix d'acquisition ou de revient est constitué par le prix de revient d'acquisition, d'échange ou de construction des biens cédés y compris la valeur du terrain.

Ce terme comprend aussi les montants justifiés des impenses effectuées par le cédant soit dans le cadre de l'opération d'acquisition ou d'échange soit dans le cadre des opérations d'aménagement, de modernisation ou d'agrandissement de l'immeuble objet de la cession et d'une manière générale, tous les travaux qui ont pour effet d'augmenter la valeur de l'immeuble et qui ont été réalisés par le cédant durant la période de détention du bien.

Pour être admises en déduction, ces dépenses doivent être justifiées et ne doivent pas correspondre à des dépenses normales d'entretien.

La majoration de 10% l'an : Le prix de revient d'acquisition, d'échange ou de construction est actualisé par une augmentation de 10% par année de détention.

Cas particulier de l'impôt sur les cessions de terres domaniales ayant perdu leur vocation agricole

L'impôt sur la plus-value est dû sur la cession de lots ou parties de lots dont l'origine de propriété provient de la cession, autre que par voie d'échange, de terres domaniales à vocation agricole et qui ont perdu cette vocation, c'est à dire les terres qui :

- font partie d'un plan d'aménagement urbain agréé, ce qui exclut les autres formes de changement de la vocation agricole de ces terres ; et

- qui n'ont pas fait l'objet d'une décision de déchéance ou de reprise.

La plus-value de cession de terres agricoles dont l'origine de propriété revient à l'Etat et qui sont acquises par le cédant autre que par voie d'échange sont soumises à l'impôt selon le régime des plus-values passibles au taux de 25% ou de 50% suivant la qualité de l'acquéreur.

Sous-section 2. L'impôt sur les sociétés

L'impôt sur les sociétés (IS) s'applique aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés ainsi qu'aux établissements stables de sociétés étrangères établis en Tunisie ainsi qu'à certains revenus versés aux personnes morales étrangères non établies en Tunisie.

§ 1. Champ d'application de l'impôt sur les sociétés

On distingue entre les personnes morales soumises à l'IS et celles qui en sont exonérées soit en vertu des dispositions de droit commun soit en vertu de la législation sur les avantages fiscaux.

1. Personnes soumises à l'IS

Les personnes morales soumises à l'IS comprennent les personnes morales tunisiennes, les établissements stables en Tunisie de sociétés étrangères et les personnes morales étrangères non établies en Tunisie en raison de certains revenus de source tunisienne.

A. Personnes morales tunisiennes soumises à l'IS

Sont soumises à l'IS les personnes morales suivantes qui exercent leurs activités en Tunisie quel que soit leur objet :

(1) Les sociétés visées à l'article 7 du code des sociétés commerciales.

(2) Les coopératives de production, de consommation ou de services et leurs unions, à l'exception des coopératives suivantes qui sont exonérées d'impôt :

- Coopératives de services dont l'activité concourt à la commercialisation des produits agricoles ou de pêche et opérant dans l'enceinte des marchés de gros ;

- Coopératives de services agricoles et de pêche ;

- Coopératives ouvrières de production.

(3) Les établissements publics et les organismes de l'Etat, des gouvernorats et des communes à caractère industriel et commercial jouissant de l'autonomie financière.

(4) Les sociétés civiles s'il est établi qu'elles présentent en fait les caractéristiques des sociétés de capitaux.

(5) Les coparticipants des associations en participation lorsqu'ils ont la forme de personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés.

B. Établissements stables en Tunisie de sociétés étrangères

(1) Les établissements stables tunisiens de sociétés étrangères sont soumis à l'impôt sur les sociétés en raison de l'activité tunisienne lorsqu'ils relèvent d'une personne morale étrangère qui aurait été passible de l'IS.

(2) De même, toute personne morale étrangère qui réalise des revenus d'immeubles en Tunisie est considérée comme étant établie en Tunisie, ce qui la rend passible de l'impôt sur les sociétés en raison des revenus réalisés en Tunisie lorsqu'elle a la forme d'une société passible de l'IS.

C. Imposition des personnes morales étrangères en raison de certains revenus de source tunisienne

L'impôt sur les sociétés est dû sous la forme de retenues à la source libératoires en raison des revenus suivants versés aux personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie :

- Produits des capitaux mobiliers placés en Tunisie, intérêts des prêts et jetons de présence à l'exclusion des intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles ;

- Rémunérations à l'exception des rémunérations payées pour leur propre compte par les entreprises totalement exportatrices telles que définies par la législation en vigueur, 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 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.

De même, sont soumises à l'impôt sur les sociétés, les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie qui effectuent en Tunisie des opérations de montage ou des opérations de surveillance s'y rattachant.

Les dispositions de droit commun rendant imposables les personnes morales étrangères non établies ni domiciliées en Tunisie doivent être conjuguées avec les dispositions prévues par les conventions de non double imposition. Lorsqu'une telle convention existe entre la Tunisie et le pays d'origine de la société étrangère, ce sont les dispositions les plus favorables à la société étrangère entre le régime général de droit commun et le régime particulier institué par la convention qui s'appliquent.

Exceptions à l'imposition des revenus de source tunisienne versés aux sociétés étrangères non établies ni domiciliées en Tunisie : Selon la doctrine administrative (BODI, Texte DGI 96/15, Note commune n° 11, page 112), les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie qui y perçoivent des **honoraires**, des **commissions** ou des **courtages** sont **en dehors du champ**

d'application de l'impôt sur les sociétés. En conséquence, les rémunérations qui sont servies à titre d'honoraires au sens strict du terme, de commissions ou de courtage à des personnes morales étrangères non établies en Tunisie ne sont soumises à aucune retenue à la source.

2. Personnes morales exonérées de l'IS

Certaines personnes morales sont exonérées de l'IS en vertu des dispositions de droit commun, alors que d'autres personnes morales en sont exonérées de façon permanente ou durant une période limitée en vertu d'avantages fiscaux.

A. Personnes morales exonérées en régime de droit commun

Sont exonérés de l'impôt sur les sociétés dans la limite de leur objet social :

(1) Les groupements interprofessionnels qui ne réalisent pas à titre principal des activités lucratives et dont les ressources sont d'origine fiscale ou parafiscale ;

(2) Les assurances mutuelles régulièrement constituées ;

(3) Les caisses d'épargne et de prévoyance administrées gratuitement ;

(4) Les établissements publics, les organismes de l'Etat ou des collectivités publiques locales sans but lucratif ;

(5) Les coopératives ayant pour activités :

- coopératives de services dont l'activité concourt à la commercialisation des produits agricoles ou de pêche et opérant dans l'enceinte des marchés de gros ;

- coopératives de services agricoles et de pêche ;

- coopératives ouvrières de production.

(6) La caisse des prêts et de soutien des collectivités locales.

(7) Les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV).

L'exonération de l'impôt sur les sociétés est **limitée aux activités qui relèvent de l'objet social**. Tout revenu provenant d'activités autres que celles réalisées dans le cadre du régime légal propre régissant l'organisme bénéficiaire de l'exonération reste soumis à l'IS.

B. Exonérations totales en vertu de la législation relative aux avantages fiscaux

a) L'exonération totale de l'IS bénéficie de façon permanente aux organismes financiers et bancaires travaillant exclusivement avec les non résidents, régis par la loi n° 85-108 du 6 décembre 1985.

b) L'exonération de l'IS bénéficie aussi aux banques d'investissement régies par la loi n° 88-93 du 2 août 1988 pendant les 5 premières années et les 15 années suivantes lorsque la totalité de leurs bénéfices sont mis en réserves non distribuables, sauf en cas de liquidation.

c) L'exonération de l'IS bénéficie également, de façon temporaire pendant les 10 premières années, aux activités suivantes :

(1) Les entreprises totalement exportatrices régies par le code d'incitations aux investissements qui optent au régime de l'exonération au titre des revenus d'exportation ;

(2) Les entreprises installées dans les zones d'activités économiques régies par la loi n° 92-81 du 3 août 1992 telle que modifiée par la loi n° 94-14 du 31 janvier 1994 et la loi n° 2001-76 du 17 juillet 2001 qui optent au régime de l'exonération au titre des revenus d'exportation ;

(3) Les entreprises agricoles et de pêche, de première transformation, de conditionnement, de la production et des services liés à la production agricole et de la pêche régies par le code d'incitations aux investissements ;

(4) Les entreprises d'industries manufacturières, de tourisme, d'artisanat et certains services réalisés dans les zones de développement régional.

(5) Les entreprises d'hébergement et de restauration des étudiants conformément à un cahier de charges établi par le ministère de tutelle.

§ 2. Territorialité de l'impôt sur les sociétés

Alors que l'impôt sur le revenu des personnes physiques méconnaît la règle de la territorialité de l'impôt, l'impôt sur les sociétés ne s'applique, en principe, qu'aux activités exercées en Tunisie par une entreprise tunisienne ou un établissement stable d'une société étrangère.

Il s'applique aussi à certains revenus de source tunisienne versés à des personnes morales étrangères non établies ni domiciliées en Tunisie.

De même, l'impôt tunisien sur les sociétés s'applique à tout revenu dont l'imposition est attribuée à la Tunisie par une convention fiscale de non double imposition.

En dehors d'une telle convention attribuant l'imposition du revenu réalisé à l'étranger à la Tunisie, les bénéfices réalisés par un établissement stable situé à l'étranger ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés chez la société tunisienne. Parallèlement, le déficit d'un établissement stable situé à l'étranger ne se déduit pas de l'assiette imposable à l'IS des activités tunisiennes.

Le bénéfice qui se trouve en dehors du champ d'application de l'IS est celui réalisé par l'établissement stable situé à l'étranger.

Les ventes à l'exportation ne peuvent pas être assimilées à des bénéfices d'un établissement stable situé à l'étranger. La réalisation de ventes à l'exportation doit être regardée comme relevant des activités situées en Tunisie. Néanmoins, les exportations bénéficient, sauf exception, d'une exonération en proportion du chiffre d'affaires ou sur la base d'une comptabilité distincte en vertu de la législation sur les avantages fiscaux ou de droit commun.

§ 3. Les taux d'imposition à l'impôt sur les sociétés

L'impôt sur les sociétés comporte, en droit commun, deux taux d'imposition : 10% et 35%.

a) Le taux de 10% s'applique aux :

(1) Sociétés exerçant une activité artisanale ;

(2) Sociétés agricoles et de pêche lorsqu'elles ne bénéficient pas de l'exonération temporaire accordée pendant les 10 premières années d'activité par le code d'incitations aux investissements ;

(3) Sociétés d'armement de bateaux de pêche ;

(4) Centrales d'achat des entreprises de vente au détail organisées sous forme de coopératives de services régies par le statut général de la coopération ;

(5) Coopératives de services constituées entre les producteurs pour la vente en gros de leur production ;

(6) Coopératives de consommation régies par le statut général de la coopération ;

(7) Bénéfices réalisés par des sociétés dans le cadre de projets à caractère industriel ou commercial bénéficiant du programme de l'emploi des jeunes ou du fonds national de la promotion de l'artisanat et des petits métiers (FONAPRAM).

b) Le taux de 35% s'applique dans les autres cas.

Pour l'application du taux d'imposition au bénéfice imposable, le bénéfice est arrondi au dinar inférieur.

c) L'impôt minimum dû par les sociétés insuffisamment bénéficiaires ou déficitaires

L'impôt annuel ne peut être inférieur à un minimum égal à 0,5% du chiffre d'affaires brut sans que ce minimum excède :

- 1000 dinars pour les entreprises soumises au taux de 10% ;
- 2000 dinars pour les entreprises soumises au taux de 35%.

Ce montant minimum d'impôt est fixé à 100 dinars pour les entreprises qui ne réalisent pas de chiffre d'affaires ou qui ont cessé leur activité sans déposer la déclaration de cessation. Cette mesure ne s'applique pas aux entreprises nouvelles durant la période de réalisation du projet sans que cette période dépasse dans tous les cas trois ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence.

Les sociétés totalement exonérées en vertu des dispositions d'avantages fiscaux ne sont pas redevables de cet impôt minimum.

Sous-section 3. Régime des sociétés fiscalement transparentes

Les associés, membres et coparticipants (personnes physiques ou personnes morales) des :

1) sociétés en nom collectif,

2) sociétés de fait,

3) sociétés en commandite simple,

4) associations ou sociétés en participation,

5) groupement d'intérêt économique,

6) fonds communs de créances,

7)et sociétés civiles qui ne revêtent pas en fait les caractéristiques de sociétés de capitaux,

sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés, selon le cas, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société ayant une exploitation en Tunisie.

Sous-section 4. Les retenues à la source et avances

Il existe deux catégories de retenues à la source : les retenues à la source proprement dites et les avances. Le régime fiscal des retenues à la source et celui des avances sont similaires. Néanmoins, le code de l'IRPP et de l'IS réserve le vocable avance pour l'avance de 25% due sur les bénéfices des sociétés de personnes et l'avance de 10% due sur certaines importations de produits de consommation alors que le vocable retenues à la source désigne toutes les autres retenues opérées par les tiers. De son côté, l'article 17 alinéa 2 du code des incitations aux investissements institue une avance de 2,5% au titre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés sur les ventes locales, autres que les produits agricoles et de pêche, faites par les sociétés totalement exportatrices dans le cadre du quota des ventes locales qui leur est accordé sur la base de leurs ventes à l'exportation.

Les 4 types de retenues à la source : On peut distinguer entre :

- Les retenues imputables ;
- Les retenues libératoires ;
- Les retenues définitives ;
- Les retenues forfaitaires.

1- Les retenues imputables : La retenue à la source n'est en principe qu'une avance à valoir sur l'impôt qui sera effectivement dû lors de la liquidation ou au titre des acomptes provisionnels.

Néanmoins, la retenue à la source est libératoire de l'IRPP et de l'IS lorsqu'elle porte sur des revenus servis à des personnes non résidentes ou non établies en Tunisie.

2- Les retenues libératoires : La retenue à la source est libératoire lorsqu'elle libère le bénéficiaire du revenu de toute déclaration ou régularisation au titre de ce revenu.

Néanmoins, en droit fiscal interne, le revenu soumis à une retenue à la source libératoire doit être déclaré dans la catégorie des revenus exonérés.

3- Les retenues définitives : Le code de l'IRPP et de l'IS institue un régime dit de la retenue définitive, régime similaire à celui de la retenue libératoire. Ainsi, aux termes de l'alinéa 2 du paragraphe II de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS, les revenus de capitaux mobiliers en dinars réalisés par les personnes morales non soumises à l'IS ou qui en sont totalement exonérées en vertu de la législation en vigueur ainsi que les revenus de capitaux mobiliers réalisés par les fonds commun de placement en valeurs mobilières sont soumis à une retenue à la source définitive et non susceptible de restitution au taux de 20%. Cette retenue est opérée par la personne qui paie ces revenus.

4- La retenue forfaitaire : Le quatrième type de retenue à la source est la retenue forfaitaire sur les salaires versés aux employés étrangers par les sociétés totalement exportatrices et les organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents. Les étrangers employés par ces deux catégories d'entreprises sont soumis au paiement, par voie de retenue à la source, d'un impôt forfaitaire sur le revenu fixé à 20% du montant brut fiscal de la rémunération.

Lorsqu'elle est optionnelle, l'imposition forfaitaire s'équilibre pour un célibataire avec l'imposition résultant de l'application du régime de droit commun au niveau d'un revenu annuel brut imposable de 28.229 D.

Sous-section 5. La détermination du bénéfice réel

Le régime réel d'imposition implique la tenue d'une comptabilité régulière et fiable telle que définie par la législation comptable des entreprises.

En raison des divergences qui existent entre la législation fiscale et la législation comptable des entreprises en ce qui concerne la méthode de détermination du résultat net, il est fait obligation aux entreprises de joindre aux déclarations annuelles des revenus ou bénéfices un état de détermination du résultat fiscal.

Le résultat fiscal est déterminé en partant du résultat comptable.

Les ajustements fiscaux permettant de passer du résultat comptable au résultat fiscal consiste à :

(1) réintégrer (ajouter) les charges comptabilisées mais qui ne sont pas déductibles du résultat fiscal,

(2) déduire (soustraire) les produits comptabilisés mais non imposables fiscalement,

(3) déduire les reprises sur charges précédemment réintégrées,

(4) déduction des déficits reportables et des amortissements régulièrement différés en période déficitaire,

(5) procéder à la déduction au titre des avantages et dégrèvements fiscaux.

Sous-section 6. Les avantages fiscaux

Le système d'incitation aux investissements offre des avantages fiscaux liés à l'exploitation pour certaines activités et des dégrèvements physiques aux entreprises régies par le code d'incitation aux investissements ainsi que des dégrèvements financiers.

§ 1. Les avantages fiscaux liés à l'exploitation

Les avantages fiscaux liés à l'exploitation sont institués par le code d'incitation aux investissements, les diverses autres réglementations d'avantages fiscaux et certaines dispositions de droit commun.

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

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

Son résultat imposable est décompté comme suit :

Bénéfice fiscal.....400.000 D

Abattement export :

400.000 D x 2.000.000 D / 5.000.000 D = - 160.000 D

Bénéfice imposable = ...240.000 D

Impôt sur les sociétés 35% =..... 84.000 D

Les abattements liés à l'exploitation peuvent être ou non assortis d'un minimum d'impôt de 20% ou de 10% des bénéfices pour les sociétés soumises à l'IS et de 60% ou de 30% de l'impôt dû en matière d'IRPP.

§ 2. Les dégrèvements fiscaux au titre des réinvestissements exonérés

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

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

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

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

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

A. Les deux types de réinvestissements

Les réinvestissements peuvent prendre la forme de souscription à de nouvelles parts sociales et actions ou de réinvestissements physiques au sein même de l'entreprise.

(1) Les réinvestissements sous la forme de parts sociales et actions nouvellement créées dits dégrèvements financiers

Tous les contribuables personnes physiques ou sociétés bénéficient de la possibilité de réinvestissement dans d'autres sociétés aux conditions suivantes :

1) Tenir une comptabilité régulière et être soumis au réel.

2) La société émettrice des titres doit bénéficier des avantages fiscaux et déposer une déclaration d'investissement.

3) Les actions et parts doivent être nouvelles.

4) Le capital de la société émettrice ne doit pas être réduit pendant 5 ans à compter de l'année qui suit l'année au titre de laquelle le réinvestissement a été réalisé sauf s'il s'agit de réduction pour résorber les pertes.

5) La présentation d'une attestation de libération du capital souscrit avec la déclaration annuelle.

6) Seule la fraction libérée est déductible.

7) Les souscriptions déductibles sont celles libérées jusqu'à la date de dépôt de déclaration.

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

Néanmoins,

- Les apports en nature sont exclus du bénéfice du réinvestissement exonéré.
- Selon la doctrine administrative, l'option au forfait d'assiette pour les BNC prive du droit au réinvestissement exonéré.
- La prime d'émission n'ouvre pas droit au dégrèvement financier.
- Seule la souscription au capital d'une société soumise à l'IS est éligible au dégrèvement financier.

(2) 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 aux personnes physiques qui investissent dans l'hébergement et la restauration des étudiants.

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

a) Les réinvestissements physiques ou dégrèvements physiques au sein même de la société

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

Les sociétés peuvent investir tout ou partie de leurs bénéfices en leur sein sous réserve de remplir les conditions suivantes :

- l'investissement physique doit faire l'objet d'une déclaration préalable et être financé par des fonds propres ;
- les bénéfices réinvestis doivent être inscrits dans un «compte spécial d'investissement» au passif du bilan et incorporés dans le capital de la société avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration définitive au titre des bénéfices de l'année au cours de laquelle la déduction a eu lieu ;
- la déclaration de l'impôt sur les sociétés doit être accompagnée du programme d'investissement à réaliser ;
- les éléments d'actifs acquis dans le cadre de l'investissement ne doivent pas être cédés pendant une année au moins à partir de la date d'entrée effective en production ;
- le capital ne doit pas être réduit durant les cinq années qui suivent la date de l'incorporation des bénéfices investis, sauf dans le cas de réduction pour résorption des pertes.

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

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

- la première fois au moment de leur acquisition,
- la deuxième fois par le biais de l'amortissement.

b) Le dégrèvement physique des dépenses d'investissement justifiées réalisées par un investisseur personne physique dans le logement et la restauration des étudiants sont déductibles à 100% des revenus avec application d'un minimum d'impôt.

B. Les seuils des réinvestissements financiers et physiques

Certains dégrèvements sont assortis de seuils de revenus pouvant être réinvestis en déduction fiscale avec application de la règle du minimum d'impôt.

C. L'abattement en cascade des réinvestissements exonérés

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

- du pourcentage de déduction propre à l'investissement considéré,
- du minimum d'impôt éventuellement dû.

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

Soit une société qui réalise un bénéfice de 100.000 D.

Elle réalise deux investissements déductibles à hauteur de :

- 40.000 D d'investissements physiques déductibles à hauteur de 35%.
- 20.000 D d'investissements financiers déductibles à hauteur de 35%.

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

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

Bénéfice avant réinvestissements	100.000 D
1er réinvestissement (40.000 D)	
100.000 D x 35% = 35.000 D	
déduction plafonnée à	35.000 D
Reliquat	65.000 D
2ème réinvestissement (20.000 D)	
65.000 D x 35% = 22.750 D	
Déduction totale soit	20.000 D
Reliquat	45.000 D
Calcul de l'Impôt sur les sociétés :	
45.000 D x 35% =	15.750 D
Minimum d'impôt	
100.000 D x 20% =	20.000 D
Conclusion : L'impôt dû correspond	
au minimum d'impôt soit	20.000 D

§ 3. La réduction du taux de l'IS de 35% à 20%

Le taux de l'impôt sur les sociétés est réduit à 20% pour les sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la bourse à condition que le taux d'ouverture du capital au public soit au moins égal à 30%, et ce, pendant cinq ans à partir de l'année de l'admission.

Cette réduction est accordée aux sociétés dont l'admission à la cote de la bourse intervient avant la fin janvier 2005.

Les sociétés dont les actions sont admises à la cote de la bourse avant le premier février 1999, et dont le taux d'ouverture de leur capital au public est inférieur à 30%, bénéficient du taux réduit de 20% lorsqu'elles procèdent à l'ouverture de leur capital à un taux additionnel au moins égal à 20% sans que le taux d'ouverture global ne soit inférieur à 30%, et ce, pendant cinq ans à compter de l'année de l'ouverture additionnelle de leur capital.

Cette réduction est accordée aux sociétés dont l'ouverture additionnelle intervient avant la fin janvier 2005.

Section 4 : Les droits d'enregistrement et de timbre

Les droits d'enregistrement sont des impôts spécifiques qui frappent certaines mutations et actes juridiques. Ils sont généralement perçus lors de la présentation de l'acte qui sert de titre à l'opération lors de l'accomplissement de la formalité d'enregistrement. Néanmoins, à défaut d'acte, certaines opérations sont soumises à l'enregistrement sur la base de la souscription d'une déclaration au receveur chargé de l'enregistrement.

Sous-section 1. Domaine et caractéristiques de l'enregistrement

§ 1. Le domaine d'application de l'enregistrement

L'enregistrement frappe tantôt l'acte, tantôt la mutation même lorsqu'elle prend une forme verbale ou non écrite, auquel cas la formalité de l'enregistrement s'effectue par le biais d'une déclaration.

1) L'acte

Dans la terminologie de l'enregistrement, l'acte désigne l'écrit constatant et prouvant une opération juridique créatrice de droits et d'obligations. Pour qu'un écrit soit considéré comme un acte, il faut qu'il exprime l'accord et la volonté d'une ou de plusieurs parties établis par la signature en bas de l'acte.

2) Les mutations

Constitue une mutation, toute transmission d'un patrimoine à un autre par vente, donation, succession ou cession d'usufruit d'un droit réel ou d'un droit de jouissance (location ou bail de biens meubles ou immeubles).

On distingue entre les mutations de propriété, d'usufruit, de jouissance, les mutations à titre onéreux et les mutations à titre gratuit, les mutations entre vifs et les mutations par décès :

Mutation de propriété : Passage de propriété d'une personne à une autre.

Mutation d'usufruit : Passage de l'usufruit d'une personne à une autre à la suite d'un démembrement de la propriété en nue-propriété et usufruit.

Mutation de jouissance : Octroi de jouir du bien sans acquérir de droit réel (bail, sous-bail, cession bail).

Mutation à titre onéreux : Il s'agit de contrat synallagmatique dans lequel chacune des parties est tenue d'une obligation tout en recevant un avantage équivalent.

Mutation à titre gratuit : Tel le cas d'une donation. Dans une mutation à titre gratuit, celui qui abandonne un bien ne reçoit rien en contrepartie.

Mutation entre vifs : Ou transfert d'un droit réel ou de jouissance entre deux personnes en vie.

Mutation par décès dite aussi dévolution successorale qui entraîne un transfert des biens hérités au profit des héritiers ou légataires.

3) Les conventions verbales

Certaines conventions sont obligatoirement soumises à l'enregistrement même à défaut d'acte ou si l'acte rédigé est tenu secret :

(1) Les transmissions de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle ou cession de droit à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble.

(2) Les mutations de jouissance de biens immeubles.

(3) Les successions ou mutations par décès.

Dans les deux premiers cas, il est suppléé au défaut de l'acte par une déclaration estimative des biens ou droits soumis à l'enregistrement. Quant à la succession, le mode déclaratif est dans la nature des choses.

§ 2. Les différents régimes de l'enregistrement

1) Les actes obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement

Les actes sont obligatoirement soumis à la formalité soit en raison de la qualité de la personne qui les rédige ou du fait de leur objet. Certaines conventions sont passibles d'enregistrement même en l'absence d'un acte sur la base d'une déclaration verbale.

a) Actes soumis obligatoirement à l'enregistrement en raison de la personne qui les rédige et quelle que soit la convention qu'ils contiennent :

(1) Les huissiers-notaires.

(2) Les notaires.

(3) Les marchands de biens.

(4) Les décisions judiciaires.

b) Les actes soumis obligatoirement à l'enregistrement en raison de leur objet :

(1) Les ventes publiques de meubles.

(2) Les actes portant sur les immeubles.

(3) Les actes portant sur le fonds de commerce ou le droit au bail.

(4) Mutation gratuite de meubles entre vifs.

(5) Hypothèque ou nantissement.

(6) Les successions.

(7) Les testaments.

(8) Les sociétés :

(i) les actes sous seing privé constatant la formation, la prorogation, la transformation ou la dissolution d'une société, l'augmentation, l'amortissement ou la réduction de son capital, ainsi que les actes sous seing privé portant cession de parts dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions ;

(ii) les actes sous seing privé constatant un partage de biens meubles faisant partie de l'actif d'une société.

(9) Marchés.

(10) Leasing, ouverture de crédit et prêt.

(11) Cautionnement de valeurs.

c) Opérations soumises à l'enregistrement même en l'absence d'un acte

Mutations entre vifs : A défaut d'acte présenté à la formalité, sont présentées à l'enregistrement dans les 60 jours de l'entrée en possession ou en jouissance sur la base d'une déclaration estimative les conventions dites verbales suivantes:

(1) La transmission de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle ou cession de droit à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble.

(2) Toute mutation de jouissance (location) de biens immeubles.

Mutations par décès : Les héritiers ou légataires doivent, dans un délai d'un an à compter du décès, déposer et enregistrer les déclarations des biens qui leur sont échus ou transmis par décès.

2) Enregistrement facultatif

Les actes non soumis obligatoirement à l'enregistrement se trouvent en dehors du champ d'application du droit d'enregistrement. Ils peuvent néanmoins faire l'objet d'un enregistrement à l'initiative de la partie la plus diligente au tarif des actes innomés soit 10 D par page :

1- Les actes non soumis expressément.

2- Les contrats d'abonnement à certains services publics.

3- Certaines décisions de justice :

(i) Procédure de faillite : Sont non soumis obligatoirement à l'enregistrement les actes rédigés en exécution des dispositions du livre IV du code de commerce relatif à la faillite tels les ordonnances du juge commissaire, l'état des créances, l'inventaire, les procès-verbaux des assemblées des créanciers, etc...

(ii) Les autres décisions de justice : Sont non soumis obligatoirement à l'enregistrement :

- Les jugements rendus en matière pénale lorsqu'il n'y a pas constitution de partie civile ;
- Les ordonnances de référé ;
- Les jugements et arrêts préparatoires et interlocutoires ;
- Les ordonnances sur requêtes ;

- Les actes de poursuites et les jugements relatifs à la procédure pour l'obtention de l'assistance judiciaire ;
- Les jugements du tribunal immobilier ;
- Les jugements rendus en matière prud'homale ;
- Les jugements rendus dans le cadre du régime de réparation des accidents de travail et des maladies professionnelles ;
- Les jugements rendus en matière électorale ;
- Les jugements et arrêts prononçant le paiement d'une pension alimentaire ;
- Les arrêts du Tribunal Administratif rendus en matière de recours pour excès de pouvoir ;
- Les arrêts du Tribunal Administratif lorsque les droits d'enregistrement exigibles sont légalement à la charge de l'Etat, des collectivités publiques locales ou des établissements publics à caractère administratif.

4- Les actes de poursuites fiscales.

5- Procédure d'arbitrage : Sont non soumis obligatoirement à l'enregistrement les conventions d'arbitrage, les sentences arbitrales ainsi que les jugements et arrêts prononçant leur exécution ou les recours contre ces sentences.

6- Sociétés à capital variable, les coopératives et les mutuelles : Sont non soumis obligatoirement à l'enregistrement, les actes d'augmentation ou de réduction du capital des sociétés à capital variable, des coopératives et des mutuelles qui ne contiennent pas de transmission de biens meubles ou immeubles.

7- Les prêts sur gage : Sont non soumis obligatoirement à l'enregistrement, les contrats de prêts sur gages consentis par le trésor public en vertu de la législation en vigueur.

8- Les contrats de prêts universitaires.

3) Caractères de la formalité de l'enregistrement

Le professeur REFALO attribue 3 caractères à la formalité de l'enregistrement [6]:

> ***(1) La formalité est indivisible :*** Les parties ne peuvent pas demander qu'elle soit restreinte à une partie des dispositions d'un acte à l'exclusion des autres. Toutes les dispositions contenues dans un acte doivent être taxées.
>
> ***(2) La formalité n'est donnée qu'une fois au même acte :*** Elle n'est donnée qu'une fois au même acte. Lorsque celui-ci est rédigé en plusieurs originaux, les droits ne sont perçus que sur l'un d'eux et la mention du paiement est inscrite sur les autres.
>
> ***(3) La formalité doit être donnée aussitôt que les droits exigibles ont été versés au receveur.***

4) L'acquittement des droits préalablement à l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement

Le receveur de l'enregistrement effectue à la fois le calcul des droits (la liquidation) et le recouvrement des droits ainsi déterminés.

En règle générale, le paiement des droits d'enregistrement s'effectue avant l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement.

Le professeur REFALO précise qu'en matière de succession, une tolérance administrative autorise que les droits peuvent être payés en acomptes successifs mais la formalité n'est alors donnée qu'après le paiement du dernier acompte.

5) Actes enregistrés gratis

Divers actes sont soumis à la formalité de l'enregistrement mais ne donnent lieu à l'exigibilité d'aucun droit : ils sont enregistrés gratis. C'est notamment le cas des actes accomplis par les entreprises totalement exportatrices dans le cadre de leurs activités en Tunisie.

Le professeur REFALO précise : «la formalité n'en reste pas moins obligatoire en raison, notamment, de l'intérêt qu'elle peut présenter pour les parties et surtout pour le contrôle».

---

[6] REFALO, cours d'enregistrement, page 22.

6) L'enregistrement initial des jugements et arrêts au droit minimum au profit des parties non condamnées aux dépens

Les jugements et arrêts présentés à l'enregistrement par les parties non condamnées aux dépens s'enregistre initialement au droit minimum de :

Jugements et arrêts	Montant du droit
- Jugement des tribunaux cantonaux	5 dinars
- Jugements des tribunaux de première instance	10 dinars
- Arrêts des cours d'appel et de la cour de cassation ainsi que les arrêts rendus par le tribunal administratif dans les recours en appel ou en cassation des décisions rendus par les tribunaux de l'ordre judiciaire	20 dinars

Les parties non condamnées aux dépens et ayant bénéficié de l'enregistrement des jugements et arrêts au droit minimum sont tenues à payer le droit proportionnel exigible sur les sommes qu'ils ont recouvrées au titre de l'exécution du jugement ou arrêt dans le délai de trente jours à compter de la date du recouvrement sur la base d'une déclaration du modèle établi par l'administration comportant notamment le numéro du jugement ou de l'arrêt, sa date, le montant de la condamnation, le montant recouvré accompagné d'une copie de la pièce justifiant l'exécution du jugement ou arrêt.

7) Jugements et arrêts rendus en matière fiscale

Les Jugements et arrêts rendus en matière de contentieux fiscal ne sont pas soumis obligatoirement à la formalité d'enregistrement.

§ 3. Les effets juridiques de la formalité d'enregistrement

L'enregistrement est généralement une formalité qui donne date certaine aux actes sous seing privé (SSP).

Il constitue une condition d'opposabilité aux tiers pour certains actes.

Il est exceptionnellement une condition de validité de l'acte. Il est aussi pour certains actes une simple formalité fiscale et de publicité légale.

1) Principe général :

La formalité de l'enregistrement répond principalement à une obligation fiscale. Dans ce sens, elle sert avant tout à la perception d'un impôt. Néanmoins, accessoirement, elle produit des effets juridiques dans l'intérêt des parties contractantes et des tiers.

2) L'enregistrement confère date certaine aux actes SSP à l'égard des tiers :

Ainsi, aux termes de l'article 450 du code des obligations et des contrats, les actes sous seing privé font foi de leur date, entre les parties, leurs héritiers et leurs ayant cause à titre particulier, agissant au nom de leur débiteur.

Ils n'ont de date contre les tiers que :

(1) Du jour où ils ont été enregistrés, soit en Tunisie, soit à l'étranger ;

(2) Du jour où l'acte a été déposé dans les mains d'un officier public ;

(3) Si l'acte est souscrit, soit comme partie, soit comme témoin, par une personne décédée ou réduite à l'impossibilité physique d'écrire, du jour du décès ou de l'impossibilité reconnue ;

(4) De la date du visa ou de la légalisation apposée sur l'acte par un officier à ce autorisé ou par un magistrat, soit en Tunisie, soit à l'étranger ;

(5) Lorsque la date résulte d'autres preuves équivalentes et absolument certaines.

A cet égard, les ayants cause et successeurs à titre particulier sont considérés comme tiers, lorsqu'ils n'agissent pas au nom de leur débiteur.

3) L'enregistrement, condition d'opposabilité aux tiers pour certains actes :

La formalité d'enregistrement constitue une condition d'opposabilité à l'égard des tiers (c'est-à-dire le point de départ à partir duquel sont décomptés les délais de déchéance éventuels) notamment dans les cas suivants :

(1) Actes de ventes d'immeubles : Lorsque la vente a pour objet des immeubles, des droits immobiliers ou autres choses susceptibles d'hypothèques, elle doit être faite par écrit ayant date certaine d'après la loi et elle n'a d'effet, au regard des tiers, que si elle est enregistrée à la recette des finances, sous réserve des dispositions spéciales aux immeubles immatriculés.

(2) Les baux d'immeubles : Les baux d'immeubles et de droits immobiliers doivent être constatés par écrit s'ils sont faits pour plus d'une année. A défaut d'acte écrit, le bail est censé fait pour un temps indéterminé.

Les baux d'immeubles excédant une année n'ont d'effet au regard des tiers que s'ils sont enregistrés dans les conditions déterminées par la loi.

(3) Loyers payés d'avance : Tout acte portant libération ou quittance de loyers ou baux non échus pour une période excédant une année, ne peut être opposé aux tiers, s'il n'a été enregistré en la forme prescrite par la loi.

(4) Transaction portant sur des immeubles : Lorsque la transaction comprend la constitution, le transfert ou la modification des droits sur les immeubles ou autres objets susceptibles d'hypothèques, elle doit être faite par écrit, et elle n'a d'effet, au regard des tiers, que si elle est enregistrée en la même forme que la vente.

(5) Déchéance du droit de retrait : Le droit de retrait doit, à peine de déchéance, être exercé dans le délai d'un mois à compter de la notification faite au retrayant par l'acquéreur de son acquisition avec l'indication du prix.

A défaut d'une telle notification, il se prescrit par six mois à partir du jour de l'inscription de l'acte sur le livre foncier, pour les immeubles immatriculés, et du jour de l'enregistrement de l'acte à la recette des finances pour les immeubles non immatriculés.

4) L'enregistrement, condition de validité de certains actes :

L'enregistrement constitue une condition de validité de l'acte dans les cas suivants :

(1) Constitution de sociétés ayant pour objet des immeubles : La société est parfaite par le consentement des parties sur la constitution de la société et sur les autres clauses du contrat, sauf les cas dans lesquels la loi exige une forme spéciale. Cependant, lorsque la société a pour objet des immeubles ou autres biens susceptibles d'hypothèques, et qu'elle doit durer plus de trois ans, le contrat doit être fait par écrit et enregistré en la forme déterminée par la loi.

(2) Contrat de nantissement de fonds de commerce : Le contrat de nantissement est constitué par un acte authentique ou par un acte sous seing privé dûment enregistré.

Le privilège résultant du contrat de nantissement s'établit par le seul fait de l'inscription sur un registre public, tenu au greffe du tribunal dans le ressort duquel le fonds est exploité.

La même formalité devra être remplie au greffe du Tribunal dans le ressort duquel est située chacune des succursales du fonds comprises dans le nantissement.

5) L'enregistrement, condition nécessaire pour l'accomplissement des formalités de publicité légale

C'est le cas de la plupart des formalités de publicité légale requise en matière de sociétés commerciales et de cession de fonds de commerce.

6) L'enregistrement, condition exigée par les tribunaux

Les juges ne doivent rendre aucun jugement sur la base d'actes non enregistrés. Cette obligation ne s'applique pas aux actes revêtus par le Receveur des Finances compétent de la mention selon laquelle ces actes ne sont pas soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé.

En cas de production devant le tribunal des actes ou des pièces non enregistrés et ne portant pas la mention du Receveur des Finances qu'ils sont exonérés des droits d'enregistrement, le juge chargé de l'affaire ordonne soit sur réquisition du Ministère Public, soit même d'office, le dépôt de ces actes et pièces au greffe pour être immédiatement communiqués au Receveur des Finances compétent aux fins d'enregistrement.

7) L'enregistrement, moyen de conservation de l'acte

Les contribuables peuvent demander et obtenir la délivrance de renseignements ou copies de leurs dossiers détenus par les agents de l'administration chargés de l'enregistrement.

Toute autre partie intéressée peut être autorisée par la justice pour obtenir communication des pièces détenues par les agents de l'administration.

Sous-section 2. Principes et théorie applicables au droit d'enregistrement

§ 1. Principe d'interprétation

L'interprétation des actes par l'administration repose sur leurs caractères apparents sans qu'elle ait à rechercher ni leur validité juridique, ni les intentions secrètes des parties. Néanmoins, l'administration n'est pas tenue par la qualification que donne les parties au contrat (principe de réalisme du droit fiscal) ; Elle peut donc requalifier un acte ou refixer sa date de conclusion.

De même, un contrat apparemment imparfait au sens fiscal n'est pas traité comme contrat passible du droit de mutation, il s'enregistre au droit fixe des actes innomés.

L'administration est fondée à établir :

(1) qu'une vente déguise une donation, ou qu'une donation déguise une vente,

(2) que le contrat de gérance d'un fonds de commerce dissimule une vente de fonds de commerce.

L'acte imparfait :

Lorsqu'un acte ne constitue pas le titre apparent d'une opération juridique, il est dit en droit fiscal «imparfait». Il ne peut alors être assujetti à aucun droit déterminé et supporte seulement le droit fixe des actes innomés. L'acte imparfait est celui auquel manque soit le consentement des parties soit l'une des formalités exigées par la loi :

- Consentement des parties : constituent par exemple des actes imparfaits la donation non acceptée par le donataire, ou la vente ne réalisant pas l'accord des parties.

- Formalités exigées par la loi : doivent être considérés comme actes imparfaits :

(1) les actes administratifs sujets à approbation et non approuvés ;

(2) l'acte sous seing privé non signé par tous les contractants. Mais il suffit qu'il porte les signatures des parties autres que celles entre les mains desquelles il se trouve pour qu'il soit traité comme un acte parfait à l'égard de l'enregistrement.

§ 2. Influence de l'existence d'une condition sur l'exigibilité des droits dus

Certaines conventions sont conditionnelles. Une obligation est conditionnelle lorsqu'on la fait dépendre d'un événement futur et incertain. Elle est dite suspensive lorsque l'obligation est suspendue jusqu'à ce que l'événement arrive. Elle est résolutoire lorsque l'obligation est résiliée si l'événement résolutoire arrive.

a) Condition suspensive : Les actes affectés d'une condition suspensive n'entraînent mutation que lorsque la condition se réalise. Ils sont par conséquent passibles initialement au tarif des actes innomés.

b) Condition résolutoire : En matière fiscale, la condition résolutoire est sans influence sur l'impôt puisqu'elle ne suspend pas l'effet de la convention mais la rend simplement annulable.

La condition résolutoire est sans influence sur la perception des droits lesquels ne peuvent être restitués si la condition résolutoire se réalise.

Si l'enregistrement de la résiliation n'intervient pas dans les 3 jours qui suivent la date de l'acte notarié ou dans le cas d'un acte sous seing privé depuis qu'il ait acquis date certaine, la résiliation pure et simple (c'est-à-dire non judiciaire) est considérée, selon la doctrine de l'administration fiscale (BODI, Texte DGI 96/58, note commune n° 33) comme une opération de revente soumise par sa nature de nouveau au droit d'enregistrement dû sur les ventes.

§ 3. Théorie des nullités [7]

Selon REFALO, «l'administration n'est point juge de la validité des actes. Dès lors, il importe peu que l'opération juridique constatée dans un acte soit entachée de nullité ; le droit édicté pour cette opération juridique est exigible comme si elle était valable. A cet égard, il n'y a aucune distinction à faire suivant qu'il s'agit d'actes nuls de plein droit ou d'actes simplement annulables».

Ainsi, contrairement à l'acte imparfait passible du seul droit fixe de 10 D par page, l'acte nul est passible du droit selon le tarif applicable à l'opération.

REFALO donne le critère de distinction suivant entre l'acte imparfait et l'acte nul : «l'acte imparfait est celui auquel il manque un élément qui y fait défaut ; l'acte nul au contraire, est un acte qui est complet par lui-même et qui serait susceptible de porter tous ses effets, si la nullité n'était pas invoquée».

§ 4. Dispositions dépendantes, dispositions indépendantes

a) Dispositions corrélées : lorsqu'un acte renferme plusieurs dispositions tarifées différemment, mais qui, en raison de leur corrélation, ne sont pas de nature à donner ouverture à la pluralité des droits, le droit d'enregistrement est liquidé sur la base de la disposition soumise au tarif le plus élevé.

Les dispositions corrélées ou corrélatives sont des dispositions dépendantes dont la réunion constitue le contrat dans son ensemble, par exemple, la vente et l'obligation de payer le prix.

[7] REFALO, cours d'enregistrement, pages 50 et 51.

b) Dispositions indépendantes : lorsqu'un acte renferme des dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, le droit d'enregistrement est liquidé au tarif correspondant à chacune d'elles.

A titre d'exemple de dispositions indépendantes dans un même acte, la vente d'un immeuble et la location de cet immeuble. Dans cet exemple, les droits d'enregistrement se cumulent au tarif de chacune des deux dispositions.

c) Non cumul des droits fixes sur le même acte : il ne peut être perçu cumulativement sur un même acte plusieurs droits fixes.

Lorsqu'un acte contient plusieurs dispositions susceptibles d'être tarifées aux droits fixes, il y a lieu de percevoir celui de ces droits qui est le plus élevé.

§ 5. Théorie de la propriété apparente

La théorie de la propriété apparente s'applique aux mutations.

Cette théorie permet à l'administration de considérer comme véritable propriétaire d'un bien celui qui apparaît comme tel aux yeux des tiers en vertu des clauses formelles contenues dans un acte translatif de propriété en dépit des conventions secrètes pouvant exister entre les parties ou les causes de nullité dont l'acte pourrait être entaché.

Tout acte qui opère un changement dans la propriété apparente donne ouverture au droit de mutation sans qu'il y ait à se préoccuper du point de savoir si ce changement correspond à une transmission réelle de propriété, les contractants ne pouvant être admis à prétendre que le contenu formel des actes ne traduit pas leur véritable intention.

§ 6. La règle «non bis In Idem»

La règle «non bis in idem» est définie par la doctrine administrative comme un principe qui consiste à ne taxer qu'une seule fois une même somme à un même impôt au profit de la même collectivité.

En application de la règle générale «non bis in idem» selon laquelle on ne peut asseoir doublement les droits d'enregistrement sur le même acte ou la même opération, la législation en vigueur permet aux contractants d'enregistrer les actes refaits au minima de perception (10 dinars par page de chaque copie présentée à la formalité) si les conditions suivantes sont remplies :

- obligation de rédiger un premier acte et de l'enregistrer à la recette des finances ;

- ne pas toucher aux éléments essentiels du contrat original (les parties, le prix, l'objet...) et à la nature de l'opération ;

- le premier acte ne doit pas avoir cessé d'exister et ne doit pas être annulé.

§ 7. La théorie de la mutation conditionnelle

Lorsque les biens sont apportés à titre pur et simple à une société lors de sa constitution ou par voie d'augmentation de capital, la transmission qui s'opère du patrimoine de l'apporteur dans celui de la personne morale est réputé n'opérer la mutation du bien apporté que sous la condition suspensive de son attribution à un associé autre que l'apporteur (ou ses héritiers) lors du partage de la société.

Si le bien est attribué à un associé autre que l'apporteur, les droits de mutation à titre onéreux deviennent exigibles sur la base du tarif en vigueur et sur la valeur de cet apport le jour du partage.

Si au contraire, le bien apporté est repris par l'apporteur, celui-ci est réputé n'avoir jamais cessé d'en être propriétaire au point de vue fiscal et cette attribution ne donne ouverture ni au droit de mutation, ni au droit de partage.

La théorie de la mutation conditionnelle ne s'applique qu'aux apports purs et simples qui constituent des corps certains et non aux choses fongibles qui sont assimilées à des acquêts sociaux.

§ 8. Valeur de la nue-propriété et de l'usufruit

En cas de transmission de droits de propriété (lors du démembrement ou lors d'une mutation) à titre gratuit (donation ou succession), la valeur respective de l'usufruit et celle de la nue-propriété est déterminée par une quotité de la valeur de la propriété entière conformément au barème suivant :

Age de l'usufruitier	Valeur de l'usufruit	Valeur de la nue propriété
Moins de 20 ans révolus	7/10	3/10
Moins de 30 ans révolus	6/10	4/10
Moins de 40 ans révolus	5/10	5/10
Moins de 50 ans révolus	4/10	6/10
Moins de 60 ans révolus	3/10	7/10
Moins de 70 ans révolus	2/10	8/10
Plus de 70 ans révolus	1/10	9/10

Bien entendu, les démembrements de la propriété à titre onéreux sont enregistrés sur la base du prix dans les conditions de droit commun.

§ 9. La règle de solidarité pour le paiement des droits

Le droit d'enregistrement se caractérise par la recherche d'une multitude de dispositifs de sécurité pour assurer le recouvrement de l'impôt.

Le code des droits d'enregistrement institue souvent une responsabilisation de certains intervenants et une solidarité entre les différentes parties intervenantes à l'opération assujettie.

§ 10. L'obligation faite aux receveurs d'accomplir la formalité de l'enregistrement

Les receveurs des finances ne peuvent, sous aucun motif que ce soit, différer l'enregistrement des actes et mutations dont les droits ont été payés conformément à la loi, et ce même dans le cas d'un éventuel recours à la procédure de l'expertise.

Sous-section 3. Liquidation des droits d'enregistrement

Les droits sont fixes, proportionnels ou progressifs selon la nature des actes et mutations qui y sont assujettis.

§ 1. Les droits fixes

On distingue entre le droit fixe à la page, le droit fixe à l'acte et le minima de perception. En outre, il est dû un droit progressif de souscription et de versement sur les opérations portant augmentation du capital souscrit des sociétés anonymes et une redevance de recherche.

§ 2. Tarif et assiette des droits d'enregistrement proportionnels

1) Les mutations d'immeubles à titre onéreux

a) Tarif de base :

S'enregistrent au droit proportionnel de 5% :

- Les ventes, cessions, rétrocessions, adjudications, adjudications à la folle enchère ou sur surenchère, acquisitions par voie de licitation et tous autres actes civils et judiciaires translatifs à titre onéreux de propriété, d'usufruit, de nue-propriété de biens immeubles et de servitude.

La rétrocession est une revente faite par l'acheteur au vendeur. Elle constitue une nouvelle mutation donnant ouverture à un nouveau droit proportionnel.

- Les cessions d'actions ou de parts conférant à leurs possesseurs le droit à la jouissance ou à la propriété d'immeubles ou de fractions d'immeubles : les cessions d'actions ou de parts conférant à leurs possesseurs un droit de jouissance ou de propriété d'immeubles ou fractions d'immeubles sont réputées avoir pour objet les cessions des biens représentés par ces titres et il est fait application, pour la perception du droit d'enregistrement sur lesdites cessions, de toutes les règles relatives à la vente d'immeubles.

b) Conditions d'exigibilité du droit proportionnel :

Selon REFALO, «trois conditions sont nécessaires pour l'application immédiate du droit proportionnel de 5% :

- Il faut que la vente réunisse tous les éléments de perfection prévus par l'article 580 du C.O.C ;
- Qu'elle porte sur des biens ayant réellement le caractère d'immeubles ;
- Qu'elle ne soit pas affectée d'une clause suspensive qui empêche l'exigibilité du droit proportionnel».

c) Assiette :

Sauf dispositions spéciales relatives à certaines mutations d'immeubles, le droit d'enregistrement dû sur les ventes des immeubles et opérations assimilées est liquidé sur le prix exprimé majoré des charges en capital. Il semblerait qu'il s'agisse du prix TVA comprise lorsque la cession est soumise à la TVA.

d) Droit complémentaire pour défaut de mention de l'origine de propriété :

Un droit complémentaire de 3% est dû sur les actes notariés ou sous seing privé emportant mutation entre vifs de propriété, de nue-propriété ou d'usufruit de biens immeubles ou touchant à la situation juridique des immeubles qui ne font pas mention de l'origine de propriété et s'il y a lieu de la justification du paiement des droits d'enregistrement afférents à la précédente transmission.

La mention de l'origine qu'il convient de préciser dans l'acte pour qu'il ne soit pas passible du droit complémentaire de 3% est constituée par les références de l'enregistrement de la précédente mutation et non pas seulement l'origine de propriété au sens du droit civil.

Néanmoins, le droit pour défaut de mention d'origine de propriété est restitué aux parties si celles-ci produisent les justifications requises, dans les délais réglementaires.

Toute inscription sur le livre foncier d'une mutation d'un droit réel immobilier donne lieu au paiement d'un droit proportionnel de 1% au titre du droit de la conservation de la propriété foncière.

Il en est de même, sauf exceptions légales, de toute immatriculation d'un immeuble, de l'inscription d'hypothèque ou d'un privilège sur cet immeuble.

Par dérogation au tarif de 1%, le droit de la conservation foncière dû à la constitution et à la radiation d'hypothèque ou de privilège pour garantir un prêt bancaire est réduit à 0,2% du montant en principal dudit prêt.

2) L'échange d'immeubles :

L'échange d'immeubles donne lieu à un droit d'enregistrement unique de base de 2,5% calculé sur la valeur de l'un des immeubles si l'échange s'effectue sans soulte ni plus-value ou sur la valeur du lot le plus faible en cas de soulte ou de plus-value.

Pour le surplus constitué par la soulte ou la plus-value correspondant à la différence de valeur entre les deux immeubles échangés, le droit d'enregistrement est dû au taux de 5% par celui qui paie la soulte ou bénéficie de la plus-value.

3) La mutation de fonds de commerce, de clientèle et de droit au bail à titre onéreux :

S'enregistrent au taux proportionnel de 2,5%, les ventes de fonds de commerce, de clientèle et de droit au bail.

Le droit d'enregistrement dû sur les ventes de fonds de commerce ou de la clientèle est liquidé sur le prix de vente de la clientèle, de l'achalandage, de la cession du droit au bail et des objets mobiliers ou autres, servant à l'exploitation du fonds de commerce majoré éventuellement des dépenses en capital.

L'assiette passible du droit proportionnel est constituée par le prix global du fonds de commerce cédé qui doit obligatoirement inclure l'achalandage ou la clientèle.

Lorsqu'un élément faisant partie du fonds est vendu isolément, il est soumis à son régime spécifique d'enregistrement.

A titre d'exemple, le brevet vendu avec le fonds est soumis au droit proportionnel de 2,5%. En revanche, un brevet cédé séparément n'est pas soumis en raison de sa nature à l'enregistrement obligatoire. Il en est de même des biens mobiliers ou des marchandises.

Bien entendu, toute mutation comprenant la clientèle constitue une mutation soumise au droit proportionnel de 2,5%.

4) Le droit de partage :

a) Tarif : S'enregistrent au droit proportionnel de 0,5%, les partages d'immeubles entre co-propriétaires à quelque titre que ce soit ainsi que le partage de biens meubles faisant partie d'une succession ou de l'actif d'une société.

Néanmoins, la reprise par un apporteur en nature des éléments constitutifs de corps certains ne donne pas ouverture au droit de partage. En revanche, l'attribution d'immeuble apporté par un associé à un autre associé donne lieu au droit de mutation des immeubles. De même, les soultes ou plus-values résultant d'un partage d'immeuble sont soumises au droit proportionnel de base de 5%.

Quant au droit de la conservation foncière au taux de 1%, il est toujours dû sur les mutations consécutives au partage.

b) Assiette : Le droit d'enregistrement dû sur les partages de biens meubles et immeubles est liquidé, à la condition que la copropriété soit justifiée, sur le montant de l'actif net partagé, déduction faite des valeurs soumises au droit d'enregistrement dû sur les soultes et plus-values portant sur des immeubles.

5) La location d'immeubles et de fonds de commerce :

S'enregistrent au droit proportionnel de 1%, les baux de biens immeubles autres que ceux destinés à l'habitation et leur tacite reconduction, ainsi que les sous-locations, subrogations, cessions et rétrocessions des baux de biens immeubles, ainsi que les locations de fonds de commerce.

Le droit d'enregistrement dû sur la mutation de jouissance des immeubles ou de fonds de commerce est liquidé sur le prix annuel (soit une somme correspondant au loyer d'une année) exprimé dans l'acte ou la déclaration augmenté des charges imposées au preneur.

6) Les ventes publiques de biens meubles :

S'enregistrent au droit proportionnel de 2,5% les ventes publiques de biens meubles à l'exception des ventes publiques liées à l'agriculture qui sont enregistrées au droit fixe de 10 dinars par page.

Lorsqu'un acte a pour objet la mutation simultanée de propriété de biens meubles et immeubles, le droit d'enregistrement est perçu sur la totalité du prix au taux applicable aux ventes d'immeubles, à moins qu'il ne soit stipulé dans l'acte un prix particulier pour les meubles et que ces meubles ne soient estimés et clairement désignés au contrat.

7) Les jugements et arrêts :

Sauf exceptions prévues par la loi, les jugements et arrêts s'enregistrent au droit proportionnel de 5%.

Le droit d'enregistrement dû sur les jugements et arrêts est liquidé sur le montant des condamnations ou liquidations prononcées.

Lorsque le droit proportionnel a été acquitté sur un jugement rendu en première instance, la perception du droit sur les jugements ou arrêts qui peuvent intervenir en appel n'a lieu, le cas échéant, que sur le supplément des condamnations ou liquidations prononcées.

Lorsqu'un jugement ou un arrêt rendu en appel fixe un montant de condamnation ou liquidation inférieur à celui prononcé au premier degré, le trop perçu est restituable jusqu'à la fin du délai de trois ans à compter du jour où les droits sont devenus restituables suite à un jugement ou un arrêt.

Le droit proportionnel sur les jugements n'est pas exigible lorsque le jugement ou l'arrêt forme le titre d'une mutation à titre onéreux ou à titre gratuit d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle.

Lorsqu'ils ne donnent pas ouverture au droit proportionnel, les jugements et arrêts sont passibles du minimum de perception.

Les parties non condamnées aux dépens enregistrent les jugements ou arrêts moyennant le paiement du droit minimum à charge pour elles d'acquitter le surplus des droits proportionnels sur les sommes recouvrées comme en matière de retenues à la source.

La décision ainsi enregistrée au droit minimum est réputée non enregistrée à l'égard des parties condamnées aux dépens.

Le droit fixe acquitté est imputé sur les droits proportionnels.

§ 3. Les droits progressifs et variables

Sont soumises aux droits d'enregistrement progressifs et variables :

- Les acquisitions de terrains destinés à la construction d'immeubles individuels à usage d'habitation ;
- Les donations et successions.

1) Les acquisitions de terrains destinés à la construction d'immeubles individuels à usage d'habitation :

Les acquisitions de terrains destinés à la construction d'immeubles individuels à usage d'habitation s'enregistrent au droit d'enregistrement aux tarifs progressifs suivants :

- jusqu'à 120 m^2 : 1%
- de 120,001 à 300 m^2 : 2%
- de 300,001 à 600 m^2 : 3%
- au delà de 600 m^2 : 5%

2) Les donations et les successions :

Les donations et les successions s'enregistrent aux droits variables suivants :

- Entre ascendants et descendants et entre époux : 2,5%
- Entre frères et sœurs : 5%
- Entre oncles ou tantes, neveux et nièces, grands oncles et grandes tantes

et petits neveux ou petites nièces et entre cousins : 25%

- Entre parents au delà du quatrième degré et entre personnes non parentes : 35%

§ 4. Les exonérations

Les exonérations du droit d'enregistrement résultent de dispositions de droit commun et de dispositions spéciales instituées par différents régimes d'avantages fiscaux. Mais tout d'abord, il convient de distinguer entre le régime d'exonération et le régime des actes non soumis à l'obligation d'enregistrement.

1) Distinction entre exonération et défaut d'obligation d'enregistrement :

Alors qu'un acte exonéré du droit d'enregistrement est un acte soumis obligatoirement à l'enregistrement mais qui reçoit la formalité GRATIS, la présentation à l'enregistrement d'un acte dont l'enregistrement est facultatif est passible du droit fixe au tarif de 5 dinars par page.

2) Les exonérations de droit commun :

- Les contrats de mariage.
- Exonération de l'incorporation au capital de la réserve de réévaluation légale.

3) Les exonérations en vertu des régimes d'avantages fiscaux :

Les avantages fiscaux peuvent soit modérer les droits d'enregistrement, soit instituer une exonération pure et simple soit permettre le remboursement des droits payés.

Les exonérations instituées en vertu des régimes d'avantages fiscaux sont nombreuses. Au nombre des actes et opérations exonérés du droit d'enregistrement, on peut citer :

- Exonération des droits d'enregistrement des entreprises totalement exportatrices régies par le code des incitations aux investissements.
- Exonération des droits d'enregistrement des entreprises établies dans les zones franches économiques.
- Exonération des droits d'enregistrement et de timbre fiscal des actes de mutation à titre onéreux entre non résidents portant sur des résidences touristiques réalisées dans le cadre d'un projet touristique et acquises en devises convertibles par des non résidents tels que définis par l'article 5 du code des changes et du commerce extérieur.

Sous-section 4. La restitution des droits d'enregistrement

La restitution des droits d'enregistrement est possible en cas d'erreur dans la liquidation des droits, en cas d'annulation d'un contrat par voie de justice, en cas de production des justifications requises pour les dettes grevant une succession, en cas de jugement en appel infirmant un jugement précédent, en cas de retour d'un absent déclaré décédé, en cas d'identification a posteriori de l'origine de propriété, en cas de justification a posteriori de la date de naissance d'un usufruitier né à l'étranger, ou dans le cadre des avantages fiscaux accordés aux investissements agricoles.

Délai pour la restitution : Sauf délais spéciaux, l'action en restitution des sommes perçues en trop droit intervenir dans un délai maximum de trois ans à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable et au plus tard dans un délai de cinq ans à compter du paiement de l'impôt. Ce butoir de cinq ans ne s'applique pas aux restitutions nées d'un jugement ou d'un arrêt de justice.

1) Restitution à la suite d'une erreur des parties ou de l'administration :

Sont restituables les droits indûment ou irrégulièrement perçus par suite d'une erreur des parties ou de l'administration.

La restitution est accordée après déduction du droit fixe qui constitue dans ce cas un minima de perception.

2) Restitution à la suite d'une annulation judiciaire de la vente :

En cas de rescision d'un contrat pour cause de lésion ou d'annulation d'une vente pour cause de vices cachés et, dans tous les autres cas où il y a lieu à annulation, les droits perçus sur l'acte annulé, résolu ou rescindé ne sont restituables que si l'annulation, la résolution ou la rescision a été prononcée par un jugement ou un arrêt passé en force de chose jugée.

En revanche, ne sont pas restituables les droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats révoqués ou résolus par l'effet d'une condition résolutoire ou conventionnelle, expresse ou tacite.

L'annulation, la révocation, la résolution ou la rescision prononcée, pour quelque cause que ce soit, par jugement ou arrêt, ne donne pas lieu à la perception des droits d'enregistrement sur les mutations.

3) Restitution pour production des justifications requises de dettes grevant une succession :

Lorsqu'une dette grevant l'actif successoral au jour de l'ouverture de la succession n'a pas été déduite faute de production des justifications requises, les droits correspondants liquidés en trop peuvent faire l'objet d'une restitution sur production des justifications requises pour les dettes grevant la succession.

4) Restitution à la suite de l'infirmation d'un jugement (révision en baisse ou annulation pure et simple du montant de la condamnation initiale) :

Les décisions judiciaires qui confirment purement et simplement une condamnation en premier ressort s'enregistrent au minima de perception sur les jugements et arrêts.

Quant aux décisions infirmatives des jugements de débouté, elles s'enregistrent au droit proportionnel de 5% sur le montant de la condamnation.

En revanche, les décisions infirmatives de jugements de condamnation sont passibles du minima de perception mais le droit proportionnel perçu en trop par rapport au jugement intervenu en premier ressort devient restituable.

5) Restitution des droits de succession à la suite du retour d'un absent déclaré décédé :

La succession des absents (personnes disparues) est ouverte à compter de la date du prononcé du jugement de disparition. Elle s'enregistre dans le délai d'un an de la date de prononcé dudit jugement.

En cas de retour de l'absent, les droits d'enregistrement payés sur sa succession sont restituables dans deux limites :

(1) Limite de montant : La restitution des droits d'enregistrement s'effectue sous la déduction des droits liquidés sur le montant des sommes et valeurs dont ont jouit les ayants droit.

(2) La limite du délai de restitution.

6) Restitution pour justification a posteriori de l'origine de propriété (référence de l'enregistrement de la précédente mutation) :

Le droit d'origine de propriété des immeubles de 3% est restituable si les parties produisent les justifications requises dans les délais impartis.

7) Restitution partielle des droits payés sur la base de l'assiette maximale des contrats d'usufruit :

Les mutations à titre gratuit d'usufruit ou de nue-propriété sont liquidées sur la base d'un barème de ventilation de la valeur de la propriété applicable selon l'âge de l'usufruitier.

Il en découle que les actes et déclarations emportant mutation à titre gratuit d'usufruit ou de nue-propriété doivent comporter la date et le lieu de naissance de l'usufruitier. Si la naissance est survenue hors de Tunisie, l'âge de l'usufruitier doit être justifié lors de la formalité d'enregistrement. A défaut de justification, les droits sont liquidés sur la base de l'assiette la plus élevée.

Néanmoins, le trop perçu est restituable, si l'acte de naissance, au cas où cette dernière a eu lieu hors de Tunisie, est présenté dans un délai de .

8) Restitution des droits d'enregistrement payés pour l'acquisition d'un terrain agricole destiné à un investissement agricole :

Aux termes du § 4 de l'article 30 du code des incitations aux investissements, les investissements réalisés dans le cadre dudit code ouvrent droit au remboursement du droit de mutation des terres agricoles destinées à l'investissement sur demande de l'acheteur.

La demande de restitution doit, à peine de forclusion, être présentée au plus tard un an après la déclaration de l'investissement.

Sous-section 5. Le droit de timbre

Le droit de timbre est un impôt applicable à certains actes ou écrits. Il constitue également un mode de paiement du coût de certaines formalités et de certains documents fournis par les administrations publiques.

§ 1. Les différents types d'imposition

On distingue entre :

- Les timbres dits de dimension ;

- Les timbres des effets de commerce ;
- Les timbres des contrats de transport international ;
- Les timbres de quittance ;
- Les timbres afférents à la délivrance de certains documents administratifs ;
- Les timbres d'avocat ;
- Le timbre spécial de voyage.

1) Timbre de dimension :

Un certain nombre d'actes sont assujettis à un timbre dit de dimension.

Le timbre est dit de dimension en raison de la limitation de la dimension du papier sur lequel est rédigé l'acte. Cette limitation définie par la doctrine administrative fixe la dimension de la feuille à 29 centimètres de longueur et 21 centimètres de largeur. Tel est le cas du timbre dû à raison de 2 D par feuille d'actes et écrits soumis à un droit d'enregistrement proportionnel ou progressif ainsi que les expéditions de ces actes et écrits et les expéditions des actes notariés.

La désignation timbre de dimension ne présente en fait qu'un intérêt historique en droit fiscal tunisien.

2) Les timbres des effets de commerce :

Les effets de commerce sont passibles d'un droit de timbre obligatoire avant leur tirage.

Il est interdit, à toute personne, à toute société, et à tout établissement public, d'encaisser ou de faire encaisser pour son compte ou pour le compte d'autrui, même sans son acquit, des effets de commerce non timbrés ou non visés pour timbre.

Sont aussi soumis au droit de timbre sur état les lettres de change électroniques.

3) Les timbres des contrats de transport international :

Les contrats de transport international aérien et maritime des personnes et marchandises sont passibles d'un droit de timbre de 2 D par copie.

4) Les timbres de quittance :

Certaines quittances de sommes, décharges ou reçus sont passibles d'un timbre de 0,2 D par effet ou acte.

5) Les timbres afférents à la délivrance de certains documents administratifs :

De nombreux documents administratifs ainsi que certains services et certaines formalités supportent le droit de timbre à l'occasion de leur délivrance.

6) Les timbres d'avocat :

Un timbre d'avocat de 5 dinars est institué au profit de la caisse de prévoyance et de retraite des avocats.

7) Le timbre de voyage :

La taxe sur les voyages à l'étranger par voie maritime ou aérienne est payée sous la forme d'un timbre spécial de 45 dinars par voyage.

§ 2. Champ d'application, tarifs et redevables du droit de timbre

1) Champ d'application :

Les droits de timbre s'appliquent aux actes, écrits et formules administratives expressément taxés par la loi.

2) Tarifs applicables :

Les tarifs du timbre sont fixés selon le cas à 0,2D, 0,3D, 1D, 1,5D, 2D, 3D, 5D, 10D, 15D, 20D, 25D, 30D, 45D et 100D.

3) Redevables du timbre :

Le code des droits d'enregistrement et de timbre institue la règle de la solidarité des intervenants sauf pour les actes conclus par les particuliers avec l'Etat.

§ 3. Les exonérations du timbre

Les exonérations du timbre résultent des dispositions du code des droits d'enregistrement, des dispositions du code de travail et de différents régimes d'avantages fiscaux.

§ 4. Les modalités et délais de paiement du timbre

Le paiement du droit de timbre s'effectue selon l'un des procédés suivants :

(1) par l'apposition de timbres mobiles ;

(2) par l'utilisation de papier timbré ou de papier ayant une valeur déterminée ;

(3) sur état ;

(4) au moyen du visa du Receveur des Finances.

(5) Sur déclaration en cas d'utilisation d'une machine à timbrer.

Sous-section 6. La taxe unique sur les assurances

La taxe unique sur les assurances relève des droits d'enregistrement. En sus de la taxe unique, il est dû une contribution sur les primes d'assurance au profit de la régie administrative de la protection civile.

§ 1. Principe

La taxe unique sur les assurances s'applique, sauf exonérations légales, à tous les contrats d'assurance, de rentes viagères et de capitalisation conclus avec des entreprises d'assurances quels que soient la nature des risques assurés et le lieu de conclusion de ces contrats.

§ 2. Assiette de la taxe

L'assiette de la taxe est constituée par le montant des primes ou cotisations émises et de tous accessoires tels que les frais de contrat stipulés au profit de l'assureur.

§ 3. Fait générateur de la taxe

Le fait générateur est constitué par la date d'émission des primes ou cotisations, quelle que soit la date de conclusion du contrat ou celle du recouvrement effectif.

§ 4. Taux de la taxe unique sur les assurances

La taxe unique sur les assurances est due aux taux suivants :

(1) Le taux de 5% applicable aux contrats d'assurance des risques de la navigation maritime et aérienne et les contrats d'assurance relatifs aux risques agricoles et de pêche.

(2) Le taux de 10% applicable aux contrats d'assurance des risques en toutes autres matières d'assurance.

Il s'agit notamment de :

- l'assurance automobile pour la couverture de la responsabilité civile du conducteur et des dommages liés aux véhicules (collusion, vol, incendie, tous risques…) ;

- l'assurance de responsabilité qui couvre les dommages de toute nature causés aux tierces personnes ;

- l'assurance des dommages de toute nature causés par conflagration, embrasement ou combustion ;

l'assurance groupe maladie pour la couverture des risques de maladie ou des risques portant atteinte à l'intégrité physique de la personne assurée ou liés à la maternité.

Section 5 : Les taxes parafiscales

Le système fiscal tunisien comporte une multitude de taxes parafiscales dont les principales sont :

- Les taxes professionnelles de compétitivité.
- La taxe de formation professionnelle.
- Le fonds de promotion des logements pour les salariés (Foprolos).

Sous-section 1. Les taxes professionnelles de compétitivité

Les taxes professionnelles de compétitivité assises essentiellement sur le chiffre d'affaires couvrent les secteurs d'activités suivants :

- l'importation,
- l'industrie,
- le tourisme,
- et l'agriculture.

§ 1. La taxe professionnelle de compétitivité

La taxe professionnelle (fodec) est une taxe parafiscale due sur certains produits aux seuls stades de la production industrielle et de l'importation.

Cette taxe se superpose à la TVA et vient augmenter le taux réel des impositions indirectes.

La taxe professionnelle peut fonctionner comme une taxe en cascade dans le cas où la fabrication de produits passibles du Fodec utilise des intrants qui y sont soumis, le Fodec subi sur les achats n'ouvrant droit à aucune déduction.

§ 2. La taxe sur les conserves alimentaires

La taxe sur les conserves alimentaires est rattachée au fonds de développement de la compétitivité industrielle (Fodec).

La taxe sur les conserves alimentaires est une taxe prélevée au taux de 1% :

- par les fabricants des emballages métalliques ;
- à l'importation des emballages métalliques ou de conserves alimentaires.

En régime intérieur, la taxe est due sur la valeur des emballages métalliques à l'exclusion de la TVA. A l'importation, elle est assise sur la valeur en douane des emballages métalliques ou la valeur des conserves alimentaires y compris la valeur de l'emballage lorsque l'importation porte sur les conserves alimentaires conditionnées en emballages métalliques.

§ 3. La compétitivité touristique

(1) Cette taxe est due au taux de 1% calculé sur le chiffre d'affaires hors TVA par :

- Les exploitants des établissements touristiques c'est-à-dire qui reçoivent une clientèle touristique, lui fournissent des prestations d'hébergement, de nourriture ou de boissons ou organisent à son intention des loisirs.

- Les exploitants de restaurants touristiques classés : Sont classés touristiques les restaurants qui reçoivent une clientèle de tourisme et lui fournissent des prestations de nourriture et notamment des boissons alcoolisées et non alcoolisées.

(2) Elle est due à raison de 1,700 D par mois et par siège offert au titre des véhicules affectés au transport touristique exploités par les agences de voyages de la catégorie " A ".

Sont titulaires de la catégorie " A ", les agences de voyages qui exercent notamment les activités suivantes :

- la réservation et la vente de séjour dans les établissements de tourisme ;
- la vente de titres de transport de tout ordre ;
- le transport des touristes et la location de voitures avec ou sans chauffeur ;
- l'organisation et la vente de voyages, d'excursions et de circuits touristiques ;
- la réception et l'assistance des touristes durant leur séjour ;
- la représentation d'agences locales ou étrangères en vue de fournir en leur nom des différents services.

§ 4. La compétitivité agricole

Le fonds de développement de la compétitivité dans le secteur de l'agriculture et de la pêche est alimenté par :

- la taxe professionnelle sur les légumes et fruits ;
- la taxe sur le maïs et les tourteaux de soja ;
- la redevance sur les produits de la pêche ;
- la taxe de statistique sur les céréales.

a) La taxe sur les légumes et les fruits :

Cette taxe, au taux de 2%, est perçue sur les légumes et fruits importés et vendus en stade du gros.

En matière d'importation, elle est due comme en matière de droit de douane et fait partie de l'assiette de la TVA.

En régime intérieur, elle fait l'objet d'une retenue à la source au stade du gros sur les ventes réalisées au niveau des marchés de gros ou en dehors desdits marchés :

- par les commissionnaires des marchés lorsque la vente intervient à l'intérieur des marchés de gros ;
- par les fabricants des conserves alimentaires pour les achats qu'ils effectuent en dehors des marchés de gros ;
- et par tout autre intervenant au niveau de la commercialisation en gros de ces produits dans le cas où il n'aurait pas été justifié du paiement antérieur de la taxe. La doctrine administrative précise que dans cette éventualité, le montant de la taxe est à la charge dudit intervenant, que la vente ait lieu à l'intérieur ou à l'extérieur des marchés de gros.

b) La taxe sur le maïs et les tourteaux de soja

Une taxe au taux de 2% est due sur les importations ou à la vente en gros sur le marché local de maïs et des tourteaux de soja.

A l'importation, cette taxe est liquidée comme en matière de droit de douane et fait partie de l'assiette de la TVA et comme en matière de TVA pour les ventes locales.

c) La taxe sur les produits de la pêche

Les produits de la pêche figurant sur un tableau sont soumis à une taxe au taux de 2% et ce à l'importation ou à la vente sur le marché local.

La taxe est due sur :

- La valeur en douane pour les produits importés;
- La valeur des ventes pour les produits locaux.

La taxe est perçue pour les produits locaux par voie de retenue à la source effectuée par les commissaires des marchés, les commerçants de gros et tout autre intervenant dans la commercialisation en gros de ces produits dans le cas où il n'a pas été justifié d'un paiement préalable de cette taxe.

d) La taxe de statistique sur les céréales

Le montant de cette taxe a été fixé à 0,280 dinar par quintal de blé dur, de blé tendre, d'orge et de triticale. Elle est à la charge des producteurs et est prélevée sur le prix payé aux producteurs par l'office des céréales ou par les collecteurs agréés qui sont tenus de la reverser audit office.

Sous-section 2. La taxe de formation professionnelle

Toute personne physique ou morale exerçant une activité dans les différents secteurs de l'industrie, du commerce et de l'agriculture et soumise à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés, à l'exception des forfaitaires BIC, est passible de la taxe de formation professionnelle (TFP).

La TFP est due au taux de 2% pour tous les secteurs soumis à l'exception des entreprises exerçant dans les secteurs des industries manufacturières qui sont soumises à ladite taxe au taux de 1%. Elle est assise sur les traitements, salaires et toutes autres rétributions avant déduction au titre des cotisations sociales.

Les dépenses de formation peuvent faire l'objet d'une ristourne déductible de la taxe due.

Pour bénéficier de la ristourne, les entreprises employant au moins 200 personnes doivent être dotées d'un service ou d'un responsable de formation.

Sous-section 3. Le fonds de promotion du logement pour les salariés (Foprolos)

Il est institué à la charge de tout employeur public ou privé exerçant en Tunisie, à l'exclusion des exploitants agricoles privés, une contribution à la promotion du logement pour les salariés.

Cette contribution est calculée sur la base des traitements, salaires et toutes autres rétributions. Elle est due au taux de 1%.

Section 6 : Les impôts locaux

Les impôts locaux comprennent la taxation des immeubles d'habitation, la taxation des terrains à bâtir, la contribution des riverains à certaines dépenses, la taxe sur les entreprises à caractère industriel, commercial ou professionnel dite (TCL), la taxe hôtelière, la taxe sur les spectacles, ainsi que divers autres droits et redevances.

§ 1. La taxation des immeubles d'habitation

Les immeubles bâtis situés dans les zones relevant des collectivités locales sont soumis à une taxe annuelle dénommée taxe sur les immeubles bâtis. Cette taxe est calculée en fonction de la superficie couverte et du nombre de services publics rendus selon un tarif fixé par décret triennal.

§ 2. La taxe sur les terrains non bâtis

Sauf les exonérations légales, il est dû sur les terrains non bâtis situés dans les zones relevant des collectivités locales une taxe annuelle dénommée «la taxe sur les terrains non bâtis».

La taxe sur les terrains non bâtis est calculée au taux de 0,3% sur la valeur vénale réelle des terrains.

A défaut de valeur vénale, la taxe sur les terrains non bâtis est due par mètre carré selon un tarif progressif par zone urbaine fixée par décret triennal.

§ 3. La contribution des propriétaires riverains à certaines dépenses

Lorsque des travaux sont déclarés, par décret, d'utilité publique, il est perçue une contribution des propriétaires riverains aux dépenses des travaux de premier établissement et de grandes réparations réalisées par les collectivités locales relatives aux voies, trottoirs et conduites d'évacuation des matières liquides, ainsi qu'aux travaux d'aménagement des quartiers résidentiels et des zones industrielles ou touristiques.

§ 4. La taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel (TCL)

Sont soumises à la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel au profit des collectivités locales :

(1) Les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu des personnes physiques au titre de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou de la catégorie des bénéfices des professions non commerciales ;

(2) Les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés ;

(3) Les associations en participation et les sociétés de personnes exerçant une activité relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou de la catégorie des bénéfices des professions non commerciales.

(4) La TCL est également due par les personnes entrant dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés même dans le cas où elles sont exonérées de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés en vertu des dispositions régissant les avantages fiscaux ou en vertu du droit commun autres que les entreprises totalement exportatrices.

En revanche, sont exonérées de la TCL :

(1) Les personnes physiques et morales non établies ni domiciliées en Tunisie qui perçoivent des rémunérations en contrepartie de services rendus en Tunisie (redevances) et visées au paragraphe 6 de l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS.

(2) Les personnes physiques et morales non établies ni domiciliées en Tunisie qui réalisent en Tunisie des opérations temporaires de montage ou des opérations de surveillance s'y rattachant.

(3) Les personnes morales situées hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés tels les syndicats de copropriétaires d'immeubles.

En régime de droit commun, la TCL est due au taux de 0,2% sur le chiffre d'affaires brut local.

a) Minimum de la taxe

La TCL liquidée selon les règles d'assiette et de taux de droit commun ne peut être inférieure à un montant annuel par entreprise égal à la taxe sur les immeubles bâtis calculée sur la base de la taxe de référence par mètre carré construit et de la superficie des immeubles affectés à l'exercice de l'activité.

b) Maximum de la taxe

La TCL liquidée selon le taux de droit commun ne peut excéder par entreprise un maximum annuel de 50.000 D par entreprise.

c) Combinaison du minimum et du maximum de la taxe

Dans le cas où le minimum de la taxe calculé en fonction de la superficie couverte et du nombre de services fournis par la collectivité locale excède le maximum de la taxe, c'est ce minimum qui est dû.

Néanmoins, on dénombre une multitude de régimes spéciaux de TCL :

(1) Régime des sociétés et personnes soumises au minimum d'impôt des entreprises déficitaires.

(2) Régime des personnes soumises au régime du forfait d'impôt.

(3) Régime des entreprises à marge bénéficiaire réduite.

(4) Régime des sociétés agricoles.

(5) Régime des sociétés totalement exportatrices.

(6) Régime des banques travaillant essentiellement avec les non résidents.

(7) Régime des entreprises inactives.

Ainsi, les entreprises qui réalisent un déficit fiscal justifié par une comptabilité tenue conformément à la législation en vigueur, la TCL due au titre de l'année qui suit celle de la réalisation du déficit est liquidée sur la base de 25% du minimum de l'IR et de l'IS dû selon le régime spécial.

Le minimum d'impôt ou régime spécial est fixé à :

- 0,5% du montant brut du chiffre d'affaires annuel (local + export) ou des recettes brutes annuelles pour les activités commerciales et non commerciales avec un maximum de 1.000D pour les personnes physiques.

- 0,5% du chiffre d'affaires brut annuel avec un maximum de 1.000 D pour les entreprises soumises à l'IS au taux de 10% et 2.000 D pour les entreprises soumises à l'IS au taux de 35%.

Pour les sociétés de personnes déficitaires, l'assiette de la TCL est constituée par un minimum d'impôt théorique calculé au taux de 0,5% du chiffre d'affaires annuel sans dépasser 1.000D lorsque les associés sont formés de personnes physiques et d'un impôt théorique de 2.000D lorsque les associés sont des personnes morales soumises à l'IS.

Lorsque la TCL due sur la base de 25% du régime spécial d'impôt est inférieure à la taxe sur les immeubles bâtis, le minimum de TCL est constitué par la taxe sur les immeubles bâtis.

Quant aux activités agricoles, elles ne sont soumises à la TCL que lorsqu'elles sont exercées dans le cadre d'une société de capitaux.

Pour les sociétés agricoles, la TCL n'est pas due sur la base du chiffre d'affaires. Elle est constituée par la taxe sur les immeubles bâtis calculée en tenant compte de la superficie couverte et du nombre des services fournis au titre de chaque local abritant les services administratifs de l'entreprise situé à l'intérieur du périmètre de la collectivité locale.

Enfin, les sociétés totalement exportatrices sont redevables de la taxe sur les immeubles bâtis.

§ 5. La taxe hôtelière

La taxe hôtelière est due par les exploitants des établissements touristiques.

Ainsi, les établissements touristiques sont assujettis à une taxe dite hôtelière au taux de 2%.

Cette taxe est calculée sur le chiffre d'affaires toute taxe comprise.

§ 6. La taxe sur les spectacles

La taxe sur les spectacles est due, sauf exonérations légales, par les organisateurs de spectacles occasionnels. Elle est due au taux de 6% sur la base de 50% des recettes prévisionnelles en considération du nombre de places offertes et du prix des billets.

§ 7. Divers autres droits et redevances locaux

Il est, notamment, perçu au profit des collectivités locales :

- un droit de licence sur les débits de boissons ;
- des redevances pour la légalisation de signature et de certification de conformité des copies à l'original ;
- des taxes et redevances pour délivrance de certificats et actes divers ;
- des taxes sur certaines autorisations administratives ;
- des droits exigibles à l'intérieur des marchés qui comprennent : une taxe sur le chiffre d'affaires des commissionnaires agréés et approvisionneurs du marché de gros, un droit de criée sur toutes les transactions ayant donné lieu à des enchères réalisées à l'intérieur des marchés, un droit de pesage et de mesurage publics, un droit de colportage à l'intérieur des marchés, un droit d'abri et de gardiennage, une taxe de contrôle sanitaire sur les produits de la mer;

- une taxe d’abattage des animaux dans les abattoirs ;
- une taxe de contrôle sanitaire sur les viandes ;
- une redevance pour occupation temporaire de la voie publique ;
- une redevance pour occupation du domaine public maritime ;
- un droit de concession dans les cimetières ;
- une contribution à la réalisation de parkings collectifs pour les moyens de transport ;

certaines redevances pour prestations publiques payantes.

Section 7 : Les impôts et taxes divers

Au nombre de ces impôts et taxes, on peut énumérer :

- les taxes de circulation ;
- la taxe sur les voyages à l'étranger ;
- la taxe sur la valeur des contrats conclus avec les artistes étrangers ;

§ 1. Les taxes de circulation

Ces taxes comprennent notamment :

- La taxe de circulation sur les véhicules automobiles (vignette) perçue en fonction de la puissance fiscale des véhicules automobiles.

Son montant est doublé pour les véhicules appartenant à des personnes morales de droit privé ou public autres que l'Etat, les collectivités publiques locales et les établissements publics à caractère administratif.

- La taxe unique de compensation de transports routiers des personnes et marchandises.
- La taxe annuelle sur les véhicules de tourisme à moteur à huile lourde.
- L'impôt additionnel annuel sur les véhicules utilisant le GPL.

§ 2. La taxe de voyage à l'étranger

Sauf les exonérations légales, il est perçu une taxe de 45 dinars par voie de timbre spécial sur les voyages à l'étranger à la charge de toute personne résidente en Tunisie, quelle qu'en soit la nationalité, à l'occasion de chaque voyage à l'étranger par voie maritime ou aérienne.

§ 3. La taxe sur la valeur des contrats conclus avec les artistes étrangers

Il est perçu une taxe de 25% sur le montant total du contrat y compris les avantages en nature revenant à tout artiste étranger engagé pour animer des spectacles publics à caractère commercial à l'exception des contrats portant sur les spectacles à caractère culturel et agréés par le ministre de la culture.