

# BULLETIN D'INFORMATION

## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014





# BULLETIN D'INFORMATION

## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

DATE  
19 DECEMBRE 2014



**CABINET ZAHAF & ASSOCIÉS**  
SOCIÉTÉ D'EXPERTISE COMPTABLE  
MEMBRE OF IGAL-NETWORK



**Mohamed TRIKI**  
*Expert comptable, Partner*  
*Membre de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie*

© Ce bulletin est produit par **Zahaf & Associés** à l'intention des clients et amis du Cabinet et ne doit pas remplacer les conseils judiciaires d'un professionnel. Ce bulletin diffuse des informations à caractère général et ne peut se substituer à des recommandations ou à des conseils de nature fiscale. Les informations contenues dans ce bulletin ne constituent en aucune manière un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité de l'auteur et/ou du **Cabinet Zahaf & Associés**. Aucune mesure ne devrait être prise sans avoir consulté préalablement un spécialiste. Vous utilisez le présent document et l'information qu'il contient à vos propres risques.





MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES  
PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

## TABLE DES MATIERES

PROBLÉMATIQUE .....	3
PRÉAMBULE .....	3
RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES ET REVENUS PROVENANT DE L'EXPORTATION .....	3
<i>Modalité de décompte de la période de 10 ans</i> .....	4
<i>Entreprises en activité avant le 1er janvier 2014</i> .....	4
<i>Minimum d'impôt</i> .....	4
<i>Investissements en cours de réalisation</i> .....	5
NOTION D'EXPORTATION .....	5
<i>Cas des sociétés de commerce international</i> .....	7
MODALITÉS DE DÉTERMINATION DES BÉNÉFICES OU REVENUS PROVENANT DE L'EXPORTATION .....	8
EN PRÉSENCE DE REPORTS DÉFICITAIRES ET D'AMORTISSEMENTS REPUS EN PÉRIODE DÉFICITAIRE .....	8
MÉTHODE DE DÉTERMINATION DES BÉNÉFICES DÉDUCTIBLES EN CAS DE RÉALISATION D'UN INVESTISSEMENT D'EXTENSION .....	9
<i>Modalités de calcul des bénéfices déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés</i> .....	9
<i>Modalité de calcul de la quote-part du chiffre d'affaires provenant d'un investissement d'extension</i> .....	11
BASE DE CALCUL DE RÉSULTAT FISCAL SERVANT DE BASE POUR LA DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE OU REVENU PROVENANT DE L'EXPORTATION .....	11
<i>Modalité de déduction des revenus ou bénéfices exceptionnels liés à l'activité</i> .....	12
<i>Les revenus ou bénéfices exceptionnels non liés à l'activité totalement imposable</i> .....	12
<i>Modalité de déduction des revenus ou bénéfices exceptionnels totalement imposables</i> .....	13
DÉLAI DU DÉPÔT DE LA DÉCLARATION ANNUELLE D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS .....	13
DÉCOMPTÉ DU DÉLAI DE RETARD DANS LE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION ANNUELLE .....	13
CAS DES ENTREPRISES IMPLANTÉES DANS LES ZONES D'ENCOURAGEMENT AU DÉVELOPPEMENT RÉGIONAL OU BÉNÉFICIAIRES DES AVANTAGES RELATIFS AU DÉVELOPPEMENT AGRICOLE .....	14
<i>Modalité d'imposition</i> .....	14
<i>Spécificité relative au traitement des revenus exceptionnels – cas des plus values</i> .....	15
<i>Réinvestissement physique</i> .....	15
RÉSULTATS REALISÉS PAR UN ÉTABLISSEMENT SIS À L'ÉTRANGER .....	15
RETENUE À LA SOURCE .....	16
LE TABLEAU DE DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL : UNE IMPORTANCE CAPITALE .....	16



## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

### PROBLÉMATIQUE

Depuis la promulgation du Code d'Incitation aux Investissements en 1993, l'exportation a toujours été exemptée de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu par le biais de plusieurs lois de finances portant prorogation de la période de déduction totale fixée initialement à dix ans.

La loi de finances 2014 a mis fin au rituel en activant l'imposition de l'exportation à compter du 1er janvier 2014 moyennant des mesures transitoires complexes.

### PRÉAMBULE

Jusqu'à présent, l'imposition des bénéfices et revenus provenant de l'exportation ne posait pas de problèmes en raison de la défiscalisation totale maintenue par les pouvoirs publics. Sous la pression du FMI, le législateur tunisien a mis fin à la longue période d'exemption en imposant les bénéfices et revenus précités à l'impôt direct (IS & IR) réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014.

Dans ce bulletin d'information dédié à la fiscalité tunisienne, nous aborderons les problématiques d'ordre pratique qui entourent les modalités d'imposition des entreprises exportatrices pour l'exercice 2014 et suivant. Ces mesures concernent aussi bien les entreprises totalement exportatrices que les entreprises partiellement exportatrices et les entreprises régies par le code d'incitation aux investissements ou les lois spécifiques (Société de commerce international, entreprises implantées dans les parcs d'activité économique, organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non-résidents, établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents) que celle exerçant dans le cadre du droit commun (Entreprise commerciale)

La loi est muette sur les modalités de détermination de l'abattement correspondant à l'extension et la doctrine administrative constitue une source de résolution de la question parmi d'autres possibilités. Le contribuable est, à notre avis, en droit d'opter pour toute solution pertinente et de choisir la solution qui est pour lui la plus favorable.

Les solutions et éclaircissements prévus dans ce bulletin sont inspirés de la doctrine administrative retenue pour les entreprises implantées dans les zones d'encouragement au développement régional qui bénéficient d'ores et déjà de la déduction totale des revenus et bénéfices provenant de l'activité durant la période qui leur sont impartis.

### RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES ET REVENUS PROVENANT DE L'EXPORTATION

Aussi bien le droit commun (Code IRPP & IS) que le code d'incitation aux investissements ont fixé l'application de l'IS pour les personnes morales au taux de 10% sur les bénéfices provenant de l'exportation ou la déduction pour les personnes physiques des deux tiers des revenus provenant de l'exportation, et ce :

- ✚ À compter du 1er janvier 2014, sur les bénéfices réalisés au titre de l'exercice 2014 à déclarer en 2015 pour les entreprises créées en 2014 et pour les entreprises dont la période de déduction totale des revenus ou bénéfices provenant de l'exportation a expiré avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014,



## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

- ✚ À compter de la première année suivant celle de l'expiration de la période des 10 années concernées par la déduction totale pour les autres entreprises décomptée pour chaque investissement déclaré à part. (Art. 12, CII & Art. 39 § V, Code IRPP & IS)

Durant les dix premières années, la déduction totale des revenus et bénéfices provenant de l'exportation n'est pas subordonnée au minimum d'impôt.

L'impôt sur les sociétés au taux de 10% dû sur les bénéfices provenant de l'exportation s'applique à compter de la date d'expiration de la période de 10 ans concernée par la déduction totale, et ce, **abstraction faite de la date de clôture de l'exercice comptable**. (Prise de position DGELF n°1585 du 1<sup>er</sup> octobre 2014)

Le bénéfice de la déduction au titre de l'exportation nécessite la tenue de comptabilité pour une entreprise partiellement exportatrice sans que le rejet de comptabilité ne soit un motif suffisant pour retirer l'avantage de la déduction au titre de l'export. (Prise de position DGELF n°508 du 15 mars 2007)

### *Modalité de décompte de la période de 10 ans*

Les dix premières années sont décomptées à partir de la première opération d'exportation. La date de constitution ou la date d'entrée en production effective n'a pas été retenue pour le décompte de la période de 10 ans ; **seule la date de la première opération d'exportation active le compteur du délai précité**. Ainsi, la date de constitution de l'entreprise ainsi que la date d'entrée en activité ne sont pas pris en considération pour le décompte de la période de dix ans.

Dans le cas d'une entreprise dont la période de déduction totale des revenus ou bénéfices expire au cours de l'année, l'administration fiscale a autorisé l'établissement de deux résultats fiscaux, l'un bénéficiant de l'abattement total des revenus ou bénéfices provenant de l'exportation et l'autre soumis à l'impôt selon les règles du droit commun, et ce à condition de tenir une comptabilité permettant de déterminer avec précision les bénéfices relatifs à chaque période. (Prise de position DGELF n°802 du 19 juillet 2006)

### *Entreprises en activité avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014*

Les entreprises dont la période de déduction totale des bénéfices ou revenus provenant de l'exportation n'a pas encore expiré au 1<sup>er</sup> janvier 2014 continuent à bénéficier de la déduction totale des revenus et bénéfices provenant de l'exportation et ce, jusqu'à l'expiration de la période de dix ans qui leur est impartie à cet effet. (Art. 10 de la loi n° 2006-80 du 18 décembre 2006)

### *Minimum d'impôt*

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, les bénéfices et revenus provenant de l'exportation sont soumis au minimum d'impôt fixé à 0,1% du chiffre d'affaires réalisé à l'export. (Art. 49 §II, Code IRPP & IS)



## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

Toutefois, ledit minimum d'impôt ne s'applique pas sur le chiffre d'affaires réalisé durant la période de déduction totale des bénéfices et revenus précités. Dès lors que l'entreprise réalise des bénéfices soumis à l'impôt au titre de l'investissement de création et des bénéfices provenant de l'investissement d'extension dont la période de 10 ans n'a pas encore expiré, l'assiette de calcul du minimum d'impôt est calculée sur la base du chiffre d'affaires provenant de l'investissement de création uniquement, sans tenir compte du chiffre d'affaires additionnel provenant de l'investissement d'extension. *(Note commune 16/2006)*

### *Investissements en cours de réalisation*

Les investissements ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement avant le 1er janvier 2014 et qui entrent en activité effective et réalisent la première opération d'exportation au cours de l'année 2014 bénéficient de la déduction totale des revenus et bénéfices provenant de l'exportation durant les dix premières années d'activité à compter de la première opération d'exportation. *(Art. 10 de la loi n° 2006-80 du 18 décembre 2006)*

La mesure s'applique exclusivement aux entreprises dont le bénéfice des avantages relatifs à l'exportation est conditionné par le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des organismes concernés ; ce qui exclut le cas d'export dans le cadre du droit commun. Il s'agit des entreprises exportatrices :

- ✚ exerçant dans le cadre du code d'incitation aux investissements,
- ✚ installées dans les parcs d'activités économiques,
- ✚ exerçant dans le domaine des services dans le secteur des hydrocarbures prévues par le code des hydrocarbures,
- ✚ exerçant dans le cadre de la loi n° 94-42 fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international. *(Note commune 1/2011)*

Toutefois, les établissements réalisant des revenus ou bénéfices bénéficiant d'un avantage fiscal analogue à l'exportation ne bénéficient pas de l'avantage accordé aux investissements d'extensions et aux investissements en cours de réalisation tels que :

- ✚ les établissements de santé exerçant dans le cadre de la loi 2001-94 du 7 août 2001 relative aux établissements de santé prônant la totalité de leurs services au profit des non résidents de leur activité avec les non résidents.
- ✚ les prestataires de services financiers non résidents exerçant dans le cadre du code de prestation des services financiers aux non résidents de leurs prestations avec les non résidents. *(Note commune 5/2013)*

### NOTION D'EXPORTATION

Sont considérées opérations d'exportation au sens du droit commun :





## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

- ✚ **Exportation directe** : les ventes à l'étranger de marchandises produites localement, les prestations de services à l'étranger et les services réalisés en Tunisie et destinés à être utilisés à l'étranger,
- ✚ **Exportation indirecte** : les ventes de marchandises produites localement et les prestations de services aux **(i)** entreprises totalement exportatrices prévues par le code d'incitation aux investissements, **(ii)** aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques, **(iii)** aux sociétés de commerce international totalement exportatrices ainsi **(iv)** qu'aux établissements de crédit non résidents exerçant dans le cadre du code de prestation des services financiers aux non-résidents, à condition que les marchandises et les services en question soient nécessaires à l'activité desdites entreprises. *(Art. 39 § V, Code IRPP & IS)*

À ce titre, et en vertu de la réglementation en vigueur, sont considérées comme marchandises produites localement, tous les produits qui sont créés en Tunisie, y sont extraits ou fabriqués et ce, quel que soit le degré d'intégration. *(Note commune 17/2000)*

Sont considérées comme nécessaires à l'activité des entreprises totalement exportatrices, notamment les ventes de produits qui entrent dans la composition finale du produit exporté tels que les matières premières, les produits semi-finis ainsi que les acquisitions par les entreprises totalement exportatrices des biens liés à l'exploitation (équipements, matériels) ainsi que les prestations de services liés à l'exploitation des entreprises totalement exportatrices dont notamment, les opérations de sous-traitance, de maintenance. *(Note commune 17/2000)*

Ne sont pas considéré comme exportation :

- ✚ les services financiers, les opérations de location (autre que les équipements) et les ventes de carburant, d'eau, d'énergie et de produits miniers et de carrières,
- ✚ les opérations d'importation de produits et marchandises à entreposer sous douane en vue de leur réexportation,
- ✚ les opérations d'exportation de marchandises et produits d'origine étrangère,
- ✚ les opérations d'importation de marchandises et produits effectuées en transit sur la Tunisie,
- ✚ les ventes faites à une entreprise partiellement exportatrice d'un produit destiné à l'export,
- ✚ les ventes faites aux sociétés totalement exportatrices régies par le code des hydrocarbures,
- ✚ Les ventes faites aux entreprises implantées dans les zones franches des aéroports tunisiens (free-shop),
- ✚ les opérations de cession à quai.

L'administration fiscale a apporté des précisions concernant certaines activités, qui ont été exclues de l'avantage relatif à l'exportation indirecte, à savoir :

## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

- ✚ les ventes de fournitures et équipements de bureau. *(Prise de position DGELF n° 1399 de l'année 2008)*
- ✚ les opérations de location de main-d'oeuvre ne participant pas directement à l'opération d'exportation tels que les agents de nettoyage et de gardiennage. *(Prise de position DGELF n° 416 du 10 avril 2014)*
- ✚ les services de restauration. *(Prise de position DGELF n° 1300 du 14 septembre 2006)*
- ✚ les ventes d'appareils de téléphone et leur entretien. *(Prise de position DGELF n° 1703 du 8 octobre 2007)*
- ✚ les ventes d'immeubles par une société immobilière. *(Prise de position DGELF n° 348 du 10 janvier 2007)*
- ✚ les opérations d'assistance d'administration générale. *(prise de position DGELF n° 650 du 10 avril 2007)*
- ✚ les opérations de courtage international. *(Prise de position DGELF n° 433 du 3 mars 2005)*
- ✚ la prospection de marchés à l'étranger et la réalisation des procédures nécessaires aux opérations d'exportation. *(Prise de position DGELF n° 1840 du 2 août 2005)*
- ✚ la location des bus avec chauffeurs pour le transport du personnel. *(Prise de position DGELF n° 1071 du 19 juillet 2012)*
- ✚ les services d'encadrement sanitaire rendus au profit de patients non-résidents. *(Prise de position DGELF n° 1176 du 4 octobre 2011)*
- ✚ les services de formation. *(Prise de position DGELF n° 928 du 20 juin 2011)*
- ✚ les opérations d'assistance d'administration générale *(Prise de position DGELF n° 650 du 10 avril 2007)*

La notion d'exportation ci-dessus mentionnée s'applique aux entreprises régies par le code de l'IRPP & de l'IS et le code d'incitation aux investissements. La notion d'exportation a été définie autrement pour les sociétés de commerce international, les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non-résidents et les établissements de crédit non-résidents, et ce d'après les textes spécifiques régissant lesdites activités.

### *Cas des sociétés de commerce international*

Outre la définition des opérations d'exportation prévue dans le droit commun, la loi n°94-42 du 7 mars 1994 a prévu quelques spécificités pour les sociétés de commerce international résidente et non résidente au sens de la réglementation de changes .

Il existe deux types de sociétés de commerce international, à savoir :

- ✚ Les sociétés qui réalisent au moins 50% de leurs ventes annuelles à partir des exportations de produits d'origine tunisienne ; ledit pourcentage peut être ramené à 30% dans le cas où la société réalise un montant minimum d'un million de dinars de ses ventes annuelles à l'exportation à partir de produits d'origine tunisienne.
- ✚ Les sociétés qui travaillent **exclusivement** avec des entreprises totalement exportatrices telles que définies par le code d'incitation aux investissements ne sont pas astreintes à la condition de réalisation d'un pourcentage minimum de leurs ventes à l'exportation.





## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

Un avantage a été accordé aux sociétés de commerce international **résidentes** lors la détermination du montant du chiffre d'affaires annuel minimum à l'exportation de produits d'origine tunisienne en ajoutant au numérateur du pourcentage ci-dessus mentionné certaines opérations considérées comme étant une exportation :

- ✚ le solde des opérations de négoce international étant égal à la différence entre le produit des ventes réalisées à l'étranger de produits d'origine étrangère et le montant des achats afférents aux dites opérations.
- ✚ le solde des opérations de courtage international est égal au montant des commissions perçues et effectivement rapatriées en Tunisie. *(Cf. arrêté du ministre du Commerce du 10 septembre 1996 fixant le montant minimum et le mode de calcul des ventes à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne et de la valeur du solde des opérations de négoce international et de courtage)*

Dans la mesure où la société de commerce international remplit les conditions d'exercice de l'activité et/ou ne réalise pas le pourcentage minimum des ventes annuelles à partir des exportations de produits d'origine tunisienne, le solde des opérations de négoce et de courtage international ne bénéficie plus de la déduction au titre des bénéfices provenant de l'exportation et sera soumis à l'IS selon les dispositions du droit commun.

Toutefois, les bénéfices provenant des opérations de courtage international, qui consistent en la mise en rapport d'un acheteur et d'un vendeur non résident, bénéficient de la déduction de 50% desdits bénéfices, nonobstant le minimum d'impôt, durant les dix premières années d'activité à partir de la première opération de courtage. *(Art.39 §V bis, Code IRPP & IS)*

### MODALITÉS DE DÉTERMINATION DES BÉNÉFICES OU REVENUS PROVENANT DE L'EXPORTATION

D'après la doctrine administrative, le montant des bénéfices et revenus provenant de l'exportation et donnant lieu à la déduction est déterminé selon le prorata du chiffre d'affaires à l'exportation par rapport au chiffre d'affaires global HT réalisé au titre de l'exercice concerné par la déduction.

Toutefois, il y a lieu de préciser que dans le cas où le bénéficiaire de la déduction détient une comptabilité permettant de dégager avec précision le bénéfice provenant des opérations d'exportation, le bénéfice d'exportation déductible dans ce cas est celui déterminé sur la base de ladite comptabilité. *(Note commune 17/2000)*

### EN PRÉSENCE DE REPORTS DÉFICITAIRES ET D'AMORTISSEMENTS REPUS EN PÉRIODE DÉFICITAIRE

Lors du calcul du bénéfice fiscal, l'abattement de l'export n'est pas admis en déduction si le résultat après imputation des déficits reportés est déficitaire. *(Prise de position DGELF n° 343bis du 10 janvier 2007)*

Les déficits fiscaux enregistrés, par les entreprises totalement exportatrices, durant les périodes de déduction totale des bénéfices et revenus provenant de l'exportation sont admis en déduction, selon les règles du droit commun, des bénéfices imposables réalisés en dehors de la période d'exemption.



## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

### MÉTHODE DE DÉTERMINATION DES BÉNÉFICES DÉDUCTIBLES EN CAS DE RÉALISATION D'UN INVESTISSEMENT D'EXTENSION

À compter du 1er janvier 2014, les sociétés exportatrices peuvent bénéficier de la déduction totale des bénéfices et revenus provenant de l'exportation pour les investissements de création ou d'extension ou de renouvellement ayant fait l'objet d'un dépôt d'une déclaration d'investissement auprès de l'APII (ou autre organisme compétent) antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 2014 et dont la période de déduction fixée à 10 ans n'a pas encore expirée, et ce pour chaque investissement à part à compter de la date de la première opération d'exportation de chacun.

Pour les investissements additionnels réalisés au cours de l'activité de l'entreprise, la détermination de date de la première opération d'exportation n'est pas toujours possible ; dans ce cas, l'entreprise doit retenir la d'entrée en production effective de l'investissement réalisé. Toutefois, et en présence d'un programme d'investissement étalé dans le temps et dans la réalisation s'effectue par tranche, l'entreprise est dans l'impossibilité de fixer une date d'entrée en production effective de l'investissement additionnel.

La date d'entrée effective en production peut être justifiée par une attestation délivrée par les organismes chargés de la promotion, par la date d'entrée effective en production peut être la date d'établissement de la première facture de vente ou bien par la comptabilisation d'une annuité complète d'amortissement au moins. (*Note commune 22/1994 & Note commune 13/1996*)

Concernant les investissements additionnels, l'avantage fiscal concerne uniquement les bénéfices et revenus provenant des investissements ayant fait l'objet d'un dépôt d'une déclaration d'investissement auprès de l'APII (ou autre organisme compétent). Les bénéfices et revenus provenant des investissements non déclarés demeurent soumis à l'impôt selon le droit commun. (*Prise de position DGELF n° 1523 du 11 juillet 2013*)

Dans la mesure où l'entreprise dispose d'une comptabilité analytique permettant la détermination des bénéfices provenant de l'opération d'extension, les bénéfices déductibles seront déterminés sur la base de ladite comptabilité. À défaut il a lieu d'appliquer les règles ci-après. (*Prise de position DGELF n°1508 du 23 septembre 2014*)

*Modalités de calcul des bénéfices déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés*

**Dans le cas de la réalisation d'un chiffre d'affaires additionnel :** les bénéfices déductibles provenant de l'investissement d'extension sont déterminés sur la base du pourcentage du chiffre d'affaires additionnel calculé par comparaison à la moyenne du chiffre d'affaires réalisé pendant les cinq années précédant l'opération d'extension.

Le pourcentage obtenu ne doit en aucun cas dépasser un taux maximum calculé sur la base du montant de l'investissement d'extension comparé au montant global de l'investissement. (*Prise de position DGELF n° 56 du 8 janvier 2008*)

À notre avis, la méthode de chiffre d'affaires retenue par l'administration fiscale, telle que développée ci-dessous, présente des difficultés d'application et reste toujours subjective en raison des aléas suivants :



## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

- ✚ La variation du niveau d'activité/production de l'entreprise,
- ✚ L'ajout d'équipes supplémentaires pour les entreprises ne travaillant pas à feu continu,
- ✚ L'effet de la fluctuation des taux de changes sur la valeur en dinar des revenus provenant de l'exportation,
- ✚ L'effet de la fluctuation du cours des matières premières indexé sur le marché international (Cuivre, plomb, argent, etc.)

Dans certains cas, l'augmentation de chiffre d'affaires est si importante que le total des pourcentages de déduction des revenus et bénéfices provenant de l'exportation déterminés selon la méthode du chiffre d'affaires dépasse les 100%.

**Dans le cas de non-réalisation d'un chiffre d'affaires additionnel :** dans ce cas, les bénéfices déductibles provenant de l'investissement d'extension sont déterminés sur la base du pourcentage des investissements d'extension par rapport au total des investissements. Ce pourcentage est déterminé sur la base de :

- ✚ la valeur de l'investissement d'extension ;
- ✚ le montant total des investissements déclarés auprès de l'APII y compris les investissements d'extension.
- ✚ seuls les investissements qui sont entrés en exploitation sont pris en compte ;
- ✚ les investissements relatifs aux bâtiments administratifs ne sont pas pris en compte. (*Prise de position DGELF n° 1417 du 13 octobre 2010*)

Les immobilisations en cours ainsi que le matériel non encore entré en production ne doivent pas être pris en compte pour la détermination du pourcentage de déduction. Comptablement, l'utilisation des comptes à racine 23 est primordiale pour identifier clairement les investissements qui sont entrés en exploitation.

À notre avis, les immobilisations cédées et équipements mis en rebus, les bâtiments industriels démolis, le siège social non incorporé dans le site d'exploitation ainsi que les terrains non lotis doivent être retranchés du dénominateur du ratio en ajustement la valeur globale des immobilisations. Ainsi, le pourcentage de déduction sera plus élevé en présence d'un investissement de renouvellement qu'un investissement d'extension. Les ajustements précités impactent aussi le numérateur du ratio dans la mesure où ils concernent les investissements additionnels dont la période de dix ans n'a pas encore expiré.

Nous estimons aussi que le dénominateur du ratio doit comporter la valeur brute des immobilisations incorporelles et corporelles et enregistrées en comptabilité indépendamment de la valeur des investissements déclarés à l'APII (ou autre organisme compétent). Par contre, le numérateur du ratio doit se limiter aux investissements déclarés et réalisés.



## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

*Modalité de calcul de la quote-part du chiffre d'affaires provenant d'un investissement d'extension*

**Les cinq années précédant l'opération d'extension** : le calcul de la période des cinq années précédant un investissement d'extension se fait sur la base d'années civiles entières. Lorsque l'investissement d'extension entre en exploitation en cours d'année, le chiffre d'affaires pris en compte est celui rapporté à l'année selon la formule :

$$\text{Chiffre d'affaires} = \frac{\text{Chiffre d'affaires réalisé à partir de la date d'entrée des investissements d'extension en exploitation jusqu'à la fin d'année}}{\text{Le nombre de jours décompté à partir de la date d'entrée des investissements d'extension en exploitation jusqu'à la fin d'année}} \times 360$$

*(Prise de position DGELF n° 1577 du 16 juillet 2013)*

**Années postérieures à la réalisation de l'investissement d'extension** : le pourcentage résultant du rapport entre la différence entre le chiffre d'affaires réalisé la première année d'entrée en exploitation de l'extension et la moyenne du chiffre d'affaires des cinq années précédant l'extension est un taux provisoire.

Le pourcentage du chiffre d'affaires additionnel réalisé la deuxième année d'entrée en exploitation de l'investissement d'extension, comparé avec la moyenne du chiffre d'affaires des cinq années précédant l'opération d'extension, est un taux définitif à retenir pour les années ultérieures. *(Prise de position DGELF n° 1046 du 9 juillet 2009)*

### BASE DE CALCUL DE RÉSULTAT FISCAL SERVANT DE BASE POUR LA DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE OU REVENU PROVENANT DE L'EXPORTATION

Dans le cadre de réserver le même traitement fiscal pour les revenus et bénéfices provenant de l'activité principale aux revenus ou bénéfices exceptionnels liés à ladite activité, le législateur a étendu les avantages fiscaux accordés aux revenus et bénéfices provenant de l'exploitation aux revenus et bénéfices exceptionnels. Il s'agit :

- ✚ des primes d'investissement accordées dans le cadre de la législation relative à l'incitation à l'investissement, des primes de mise à niveau accordées dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé, des primes accordées dans le cadre de l'encouragement à l'exportation (FAMEX & FOPRODEX) et les primes accordées aux entreprises dans le cadre des interventions du fonds national de l'emploi,
- ✚ de la plus-value provenant des opérations de cession des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'activité principale des entreprises (équipement, matériel, mobilier de bureau, matériel de transport, installation générale, etc.) à l'exception des immeubles bâtis, des immeubles non bâtis et des fonds de commerce,
- ✚ des gains de change relatifs aux ventes et aux acquisitions réalisées par les entreprises dans le cadre de l'exercice de l'activité principale,
- ✚ du bénéfice de l'abandon de créances (fournisseurs, actionnaires dans le cadre du compte courant associé, banques et tout autre débiteur.)

## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

Pour que les entreprises exportatrices puissent bénéficier de ces dispositions, il faut que la cession des éléments de l'actif soit réalisée à l'étranger ou au profit des entreprises totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur en ce qui concerne la plus-value provenant de la cession des éléments de l'actif, et que les autres bénéfices exceptionnels susvisés soient liés à l'opération d'exportation. *(Art. 11 §I bis, Code IRPP & IS)*

### *Modalité de déduction des revenus ou bénéfices exceptionnels liés à l'activité*

Les bénéfices exceptionnels susvisés sont déductibles dans les mêmes limites que les bénéfices de l'exploitation, et ce, comme suit :

- ✚ En cas de non-réalisation d'un chiffre d'affaires sur le marché local, les bénéfices exceptionnels concernés par la mesure sont totalement déductibles au même titre que les bénéfices réalisés à l'exportation, et ce, même dans le cas où l'entreprise réalise d'autres bénéfices exceptionnels ou accessoires imposables.
- ✚ Toutefois, au cas où l'entreprise réalise des bénéfices de ses ventes sur le marché local, les bénéfices exceptionnels sont déductibles selon les mêmes proportions que les bénéfices provenant de l'exportation. *(Note commune 20/2008)*

### *Les revenus ou bénéfices exceptionnels non liés à l'activité totalement imposable*

Sous reverse des déductions des revenus prévus dans le code de l'IRPP et de l'IS, les autres gains exceptionnels, non mentionnés ci-dessus, demeurent soumis à l'impôt selon le taux du droit commun. Ils doivent être retranchés provisoirement du bénéfice fiscal lors de la détermination de la base de calcul des revenus et bénéfices provenant de l'exportation. C'est le cas notamment :

- ✚ des bénéfices nets de loyer d'immeuble, *(Prise de position DGELF n° 877 du 29 avril 2003)*
- ✚ des revenus de capitaux mobiliers (autre que intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles), *(Prise de position DGELF n° 743 du 28 avril 2008)*
- ✚ des jetons de présence,
- ✚ des plus-values de cession des immeubles bâtis ou non bâtis et des fonds de commerce,
- ✚ des plus-values de cession d'actions ou parts sociales (autres que les plus values exonérées par le Code de l'IRPP et de l'IS), *(Prise de position DGELF n° 2512 du 24 novembre 2000)*
- ✚ la plus-value de fusion de sociétés au niveau de la société absorbante, *(Prise de position DGELF n° 1424 du 17 octobre 2002)*
- ✚ des dividendes distribués par les sociétés sises à l'étranger. *(Prise de position DGELF n° 9 du 5 janvier 2010)*

En ce qui concerne les moins-values exceptionnelles, l'administration a considéré que l'abattement des bénéfices provenant de l'exploitation reste calculé sur le résultat fiscal global ; lesdites moins-values sont admises en déduction



## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

et entrent en compte lors de la détermination de la base de calcul des revenus et bénéfices provenant de l'exportation.  
(Prise de position DGELF n° 1248 du 22 août 2009)

### *Modalité de déduction des revenus ou bénéfices exceptionnels totalement imposables*

Les gains exceptionnels imposables réalisés par une entreprise totalement exportatrice sont traités selon les règles suivantes :

- ✚ Dans le cas où la société est bénéficiaire avant gains exceptionnels : les gains exceptionnels sont soumis à l'IS au taux de 25% pour la totalité de leur montant ;
- ✚ Dans le cas où la société est globalement bénéficiaire, mais pour un montant inférieur au montant des gains exceptionnels : l'impôt est dû au taux de 25% sur le montant du bénéfice total correspondant à une partie du montant des gains exceptionnels.
- ✚ Dans le cas où la société dégage un résultat déficitaire malgré le gain exceptionnel : aucune imposition n'est due. (Prise de position DGELF n° 289 du 21 février 2005)

### DÉLAI DU DÉPÔT DE LA DÉCLARATION ANNUELLE D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Les personnes morales, qui clôturent leurs exercices le 31 décembre, sont tenues de déposer leurs déclarations annuelles de l'IS dans un délai ne dépassant pas le 25 mars de chaque année. Lesdites déclarations demeurent provisoires, pour les sociétés soumises légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes, et sont susceptibles de modification dans les 15 jours qui suivent la date d'approbation des comptes et au plus tard 25 juin. (Art. 60, Code IRPP & IS)

### DÉCOMPTE DU DÉLAI DE RETARD DANS LE DÉPÔT DE LA DÉCLARATION ANNUELLE

Les entreprises totalement exportatrices (entreprises individuelles et sociétés), à l'instar de toutes les entreprises, sont soumises à l'obligation de dépôt des déclarations fiscales prévues par la législation en vigueur y compris la déclaration annuelle dans les délais légaux. Le défaut de dépôt entraîne l'application des pénalités de retard :

- ✚ 0,5% du montant de l'impôt par mois ou fraction de mois de retard, lorsque l'impôt exigible est acquitté spontanément et sans l'intervention préalable des services du contrôle fiscal avec minimum de 5 dinars. (Art. 81, CDPF)
- ✚ 1,25% lorsque le retard dans le paiement de l'impôt est constaté suite à l'intervention des services du contrôle fiscal. (Art. 82, CDPF)

À cet effet, le délai de retard pour les sociétés est décompté à partir du premier jour qui suit le 25 mars de chaque année ou à partir du premier jour suivant le vingt-cinquième jour du troisième mois qui suit la date de clôture de l'exercice si celui-ci est arrêté à une date autre que le 31 décembre.

Pour les revenus et bénéfices bénéficiaires de la déduction totale au titre de l'exportation, le retard dans leur déclaration donne lieu à l'application d'une pénalité au taux de 1% desdits revenus ou bénéfices. Cette pénalité est





## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

appliquée, pour les entreprises totalement exportatrices, clôturant leurs exercices le 31 décembre, à partir du 1<sup>er</sup> juillet. *(Art. 85, CDPF)*

Toutefois, au cas où lesdites entreprises, durant la période de déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation, réalisent des bénéfices soumis à l'impôt, les pénalités de retard au titre desdits bénéfices sont décomptées à partir du premier jour qui suit la date de dépôt de la déclaration provisoire de l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire le 25 mars de chaque année. *(Prise de position DGELF n° 913 du 15 avril 2013)*

La pénalité de 1% visée à l'article 85 du CDPF ne s'applique pas pour les sociétés totalement exportatrices dont la période de déduction totale des revenus ou des bénéfices provenant de l'exportation a expiré que ce soit pour les investissements de création que d'extension. Dans ce cas, le non-dépôt des déclarations dans les délais légaux tel que sus-indiqué entraîne l'application des pénalités de retard prévues par les articles 81 et 82 du CDPF. *(Note commune 11/2014)*

En pratique, la pénalité de 1% s'applique sur les bénéfices déduits et mentionnés dans la déclaration annuelle d'IS, sous la section II « Bénéfices déduits ». La pénalité de 1% s'applique à compter du :

- ✚ 1<sup>er</sup> juillet pour les bénéfices d'exportation déduits sous les codes « 2111 » et « 2171 » ;
- ✚ 26 mars pour les bénéfices d'exportation déduits sous les codes « 1191 », « 2121 » et « 2181 ».

### CAS DES ENTREPRISES IMPLANTÉES DANS LES ZONES D'ENCOURAGEMENT AU DÉVELOPPEMENT RÉGIONAL OU BÉNÉFICIAIRES DES AVANTAGES RELATIFS AU DÉVELOPPEMENT AGRICOLE

#### *Modalité d'imposition*

L'administration fiscale a précisé qu'une société totalement exportatrice établie dans une zone de développement régional, ou bénéficiaire des avantages relatifs au développement agricole, peut cumuler les avantages de l'incitation à l'exportation et l'avantage de la déduction totale des investissements bénéficiaires du développement régional ou agricole pour les ventes locales. *(Prise de position DGELF n° 1227 du 7 août 2012)*

À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014, les entreprises exportatrices bénéficiaires des avantages relatifs au développement régional ou agricole sont tenues de choisir le mode déduction le plus avantageux, à savoir :

- ✚ Un même chiffre d'affaires ne peut être utilisé deux fois pour la détermination des pourcentages de déduction provenant de l'activité (local & export) ou de l'exportation ;
- ✚ Les investissements déclarés à l'APII ou à l'APIA (ou autre organisme compétent) en 2014 bénéficient de la déduction des bénéfices et revenus provenant de l'activité indépendamment du taux de réalisation à l'exportation :
  - **Développement agricole** : totalement durant les dix premières années à partir de la date d'entrée en activité effective, et ce, nonobstant le minimum d'impôt. *(Art. 30, CII)*



## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

Au-delà de la période de 10 ans, les projets exercés dans le cadre d'une entreprise individuelle, ainsi que les sociétés exerçant l'activité de première transformation des productions agricoles, de la pêche et leur conditionnement et de services liés sont soumis à l'impôt selon les taux du droit commun. Seules les sociétés exerçant une activité agricole, de pêche ou d'armement de bateaux de pêche demeurent soumises à l'IS au taux réduit de 10%. *(Art. 49, Code IRPP & IS)*

- **Développement régional - premier groupe** : totalement pendant les cinq premières années à partir de la date d'entrée en activité effective, et ce, nonobstant le minimum d'impôt. *(Art. 23, CII)*
- **Développement régional - deuxième groupe** : totalement pendant les dix premières années à partir de la date d'entrée en activité effective, et ce, nonobstant le minimum d'impôt. *(Art. 23, CII)*
- **Développement régional - prioritaire** : totalement pendant les dix premières années à partir de la date d'entrée en activité effective, et ce, nonobstant le minimum d'impôt et dans la limite de 50% de ces revenus ou bénéfices pendant les dix années suivantes avec application du minimum d'impôt. *(Art. 23, CII)*

### *Spécificité relative au traitement des revenus exceptionnels – cas des plus values*

Lorsque la cession de l'élément d'actif est faite par une entreprise totalement exportatrice établie dans une zone de développement régional, ou bénéficiaire des avantages relatifs au développement agricole, la plus-value correspondante sera traitée comme les bénéfices provenant de l'exploitation et sera par conséquent éligible aux avantages fiscaux prévus pour les bénéfices de l'exploitation relatifs au développement régional ou au développement agricole quand bien même l'opération de cession ne répond pas à la définition de l'exportation. *(Note commune 20/2008)*

Pour le cas particulier des sociétés exerçant une activité agricole ou de pêche, les plus-values de cessions de terrains ou de titres de participation, l'administration fiscale a précisé que lesdits revenus exceptionnels demeurent imposables à l'IS au taux de 10%. *(Prise de position DGI n° 775 du 11 juin 2009 & Note commune 16/2011)*

### *Réinvestissement physique*

Les sociétés totalement exportatrices qui réinvestissent au sein d'elles-mêmes ne peuvent pas défiscaliser leurs bénéfices et revenus provenant de l'exportation, par le mécanisme du dégrèvement physique, en raison de l'exigence de l'application du minimum d'impôt fixé à 20% pour les personnes morales. Néanmoins, lorsque la société totalement exportatrice réalise un investissement d'extension dans une zone d'encouragement au développement régional, elle peut bénéficier de la déduction totale des bénéfices réinvestis nonobstant le minimum d'impôt. *(Note commune n° 12/2008)*

## RÉSULTATS REALISES PAR UN ÉTABLISSEMENT SIS À L'ÉTRANGER

Le champ d'application de l'IS couvre exclusivement les bénéfices réalisés dans le cadre des exploitations sises en Tunisie. *(Art. 47, Code IRPP & IS)* En conséquence, les résultats enregistrés par les sociétés résidentes en Tunisie dans



## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

le cadre des exploitations sises en dehors de la Tunisie (Bénéfice ou perte) ne sont pas pris en considération pour la détermination de leurs résultats passibles de l'impôt sur les sociétés. *(Prise de position DGELF n° 400 du 10 avril 2014)*

Toutfois, les bénéfices réalisés dans le cadre des exploitations sises à l'étranger peuvent être soumis à l'impôt en Tunisie, et ce, seulement lorsque ces bénéfices sont réalisés dans un État qui a conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition, et lorsque ladite convention attribue à la Tunisie le droit d'imposer ces bénéfices.

Le résultat net dégagé par la comptabilité tenue à cet effet est corrigé au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal :

✚ Par la réintégration :

- de toutes les charges directes relatives aux exploitations sises à l'étranger (engagées ou supportées par l'entreprise), ainsi que les amortissements correspondants aux immobilisations amortissables mises à la disposition desdites exploitations,
- d'une quote-part des frais généraux de l'entreprise déterminée sur la base de la formule suivante :

$$\frac{\text{Frais généraux du siège X C A relatif à l'exploitation sise à l'étranger}}{\text{CA global de l'entreprise.}}$$

✚ Par la déduction de tous les produits des exploitations situées à l'étranger. *(Note commune 24/2012)*

### RETENUE À LA SOURCE

Les opérations de ventes ou de prestations objet de l'exploitation entre sociétés totalement exportatrices ne sont pas soumises à la retenue à la source au cours de la période concernée par la déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation. La dispense de retenue à la source ne nécessite aucune formalité spéciale. *(Prise de position DGELF n° 1542 du 6 octobre 2006)*

Les impôts payés à l'étranger au titre des bénéfices provenant de l'exportation supportés par les entreprises dont la période de déduction totale de leurs bénéfices n'a pas expiré ne sont pas déductibles de l'impôt sur les sociétés dû en Tunisie. Toutefois, les retenues à la source supportées à l'étranger dans un pays ayant conclu avec la Tunisie une convention à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014 par une société totalement exportatrice dont la période de déduction totale des bénéfices a expiré sont imputables sur l'impôt sur les sociétés, et ce, dans la limite de l'impôt dû en Tunisie, en l'occurrence 10%. *(Prise de position DGELF n° 0564 du 2 mai 2014)*

### LE TABLEAU DE DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL : UNE IMPORTANCE CAPITALE

Délaissé depuis longtemps, le décompte fiscal des entreprises totalement exportatrices ne faisait pas l'objet d'une importance même de la part de l'administration fiscale en raison de la défiscalisation des bénéfices et revenus provenant de l'exportation. Ledit raisonnement n'est pas juste en raison de la possibilité, par les services de l'administration fiscale, d'exiger une **pénalité de 1%** sur les bénéfices et revenus non déclarés dans les délais légaux qu'il résulte :





## MODALITE D'IMPOSITION DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPORTATION EN 2014

- ✚ d'une ignorance de la part de l'entreprise de la méthodologie, exigée par l'administration fiscale, de préparation de la déclaration annuelle d'impôt ; en effet le résultat fiscal déclaré doit correspondre au résultat fiscal avant déduction des bénéfices et revenus provenant de l'exportation,
- ✚ du défaut d'établissement d'un décompte fiscal ou en cas de non réintégration des charges non admises en déduction ; ainsi, le différentiel entre le résultat fiscal corrigé et le résultat fiscal déclaré est objet de la pénalité précitée. (*Art. 48, § IX, Code IRPP & IS*)
- ✚ du non suivi des déficits fiscaux et amortissements différés ; il en résulte la perte du droit de déduction et/ou de report des déficits non imputés selon l'ordre exigé par la loi. De même, la non mention des amortissements différés dans les notes aux états financiers fait perdre à l'entreprise son droit de report desdits déficits. (*Art. 12 bis, §VII, Code IRPP & IS*)

**Le recours à un expert spécialisé en fiscalité et averti de la doctrine administrative et de la jurisprudence reste la meilleure garantie pour l'entreprise afin d'optimiser ses avantages fiscaux et gérer son risque fiscal.**