

NOTE COMMUNE N° 7/2014

O B J E T : Commentaire des dispositions des articles 34 et 35 de la loi de finances pour l'année 2014 relatives à la rationalisation des opérations commerciales effectuées, entre les entreprises, en espèces.

RESUME

Rationalisation des opérations commerciales effectuées entre les entreprises en espèces

- 1) L'article 34 de la loi de finances pour l'année 2014 a :
 - exclu, pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, la déduction des charges d'exploitation et des amortissements des actifs d'une valeur supérieure ou égale à 20.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée et dont la valeur est payée en espèces,
 - exclu du droit à déduction la TVA supportée au titre des acquisitions de biens et de services d'une valeur supérieure ou égale à 20.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée dont la valeur est payée en espèces.
- 2) L'article 35 de la loi de finances pour l'année 2014 a institué une amende fiscale administrative égale à 8% des montants supérieurs ou égaux à 20.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée, recouverts en espèces, en contrepartie de l'approvisionnement des clients de biens ou de services, et ce, en cas de non déclaration de l'identité desdits clients et des montants recouverts en espèces au niveau de la déclaration de l'employeur.
- 3) Les dispositions des articles 34 et 35 sont applicables aux opérations commerciales effectuées entre les entreprises à partir du 1^{er} janvier 2014.
- 4) Le montant de 20.000 dinars, prévu par les articles 34 et 35 de la loi de finances pour l'année 2014, est ramené à 10.000 dinars pour l'année 2015 et à 5000 dinars à partir du 1^{er} janvier 2016.

La loi de finances pour l'année 2014 a comporté des mesures fiscales visant la rationalisation des opérations commerciales effectuées entre les entreprises, en espèces, et ce, au niveau du client et au niveau du fournisseur.

La présente note a pour objet de rappeler le régime fiscal en la matière et de commenter les nouvelles dispositions.

I. Rappel de la législation en vigueur au 31 décembre 2013

Sont admises en déduction, pour la détermination du résultat imposable, les charges relatives à l'acquisition des biens et services nécessités par l'exploitation, et ce, du résultat fiscal de l'année au titre de laquelle les charges ont été engagées.

De même, sont admis en déduction pour la détermination du résultat imposable, les amortissements relatifs aux éléments d'actif amortissables effectués par l'entreprise selon les règles fixées par la législation comptable et la législation fiscale en vigueur.

Par ailleurs, les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée peuvent déduire la taxe ayant grevé leurs acquisitions de biens et services auprès des assujettis à ladite taxe.

Ainsi, et bien que la loi n°2003-75 du 10 décembre 2003, relative au soutien des efforts internationaux de lutte contre le terrorisme et à la répression du blanchiment d'argent ait interdit aux personnes morales le recouvrement des montants en espèces pour les opérations dont le montant est égal ou supérieur à 5000 dinars, la législation fiscale en vigueur n'a pas comporté de dispositions dans ce sens. De ce fait, les charges relatives aux acquisitions et les amortissements des actifs nécessités par l'exploitation demeurent déductibles de l'assiette de l'impôt, de même, la taxe sur la valeur ajoutée due au titre desdites acquisitions est déductible, et ce, nonobstant la modalité de paiement soit même lorsque le paiement est effectué en espèces et sans respect des dispositions de la loi susvisée.

II. Apport de la loi de finances pour l'année 2014

Afin d'obliger les entreprises à régler la valeur de leurs acquisitions dans le cadre des opérations commerciales par le biais des moyens de paiement permettant le suivi des circuits de ces opérations, les articles 34 et 35 de loi de finances pour l'année 2014 ont comporté des dispositions fiscales visant la rationalisation des opérations commerciales effectuées entre les entreprises, et ce, aussi bien au niveau du client qu'au niveau du fournisseur.

1- Au niveau du client (article 34)

1-a- En ce qui concerne les modalités de détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés

Pour la détermination du résultat imposable, **la déduction** des charges relatives aux biens ou services et des amortissements relatifs aux actifs nécessités par l'exploitation dont la valeur est égale ou supérieure à 20.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée **est subordonnée au non paiement de leur valeur en espèces.**

Ainsi, la déduction est subordonnée, outre la satisfaction de toutes les conditions prévues par la législation fiscale en vigueur, au paiement au moyen d'un virement à un compte bancaire ou postal, ou au moyen d'un chèque ou d'un billet à ordre, ou au moyen de n'importe quel autre moyen de paiement électronique ou bien par compensation.

Le non respect de cette condition entraîne la réintégration des charges et des amortissements relatifs aux actifs au résultat de l'exercice au titre duquel la déduction a été effectuée.

1-b- En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée

Aussi, et outre la satisfaction des différentes conditions de déduction prévues par les articles 9 et 10 du code de la taxe sur la valeur ajoutée, **le bénéfice du droit de déduction** de la taxe sur la valeur ajoutée supportée au titre des acquisitions de biens et services dont la valeur est égale ou supérieure à 20.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée, **est subordonné au non paiement de leur valeur en espèces.**

Ainsi, la taxe sur la valeur ajoutée due au titre des acquisitions des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée de biens et services d'une valeur d'acquisition égale ou supérieure à 20.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée et dont la valeur est payée en espèces, n'est pas déductible même si toutes les autres conditions de déduction sont remplies.

2- Au niveau du fournisseur (article 35)

L'article 35 de la loi de finances pour l'année 2014 a institué l'obligation pour les personnes qui recouvrent en espèces des montants égaux ou supérieurs à 20.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée en contrepartie de l'approvisionnement des clients de biens ou services, de déclarer ces montants avec l'identité complète des clients concernés au niveau de la déclaration de l'employeur prévue par le paragraphe III de l'article 55 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

La non déclaration des montants recouverts en espèces et de l'identité complète des clients concernés par les opérations d'une valeur égale ou dépassant le plafond susvisé, entraîne l'application d'une amende fiscale administrative au taux de 8% des montants recouverts.

3- Modalités d'application des dispositions des articles 34 et 35 de la loi de finances pour l'année 2014

Dans le cas d'un paiement partiel en espèces des acquisitions susvisées, les dispositions des articles 34 et 35 s'appliquent sur la seule partie du montant payé en espèces s'il est égal ou supérieur à 20.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée.

Les dispositions des articles 34 et 35 ne s'appliquent pas aussi aux montants et factures d'un montant inférieur au plafond susvisé même si le total du montant recouvert durant l'année auprès du même client dépasse ledit plafond.

Toutefois, les dispositions des articles 34 et 35 susvisés s'appliquent aux opérations commerciales dont la valeur est égale ou supérieure à 20.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée et dont le paiement a été fractionné même si chaque montant payé est inférieur au plafond susvisé.

Lesdites dispositions s'appliquent également en cas de paiement via un dépôt dans un compte bancaire, lequel dépôt est considéré comme étant un paiement en espèce au sens des articles 34 et 35 susvisés.

Exemples pratiques

Exemple n°1 :

Supposons qu'une entreprise industrielle ait acquis des marchandises soumises à la TVA au taux de 18% pour un montant global égal à 55.000 D Hors TVA, dont la valeur a été payée comme suit :

- 30.000 D par chèque à titre d'avance,
- le reste soit 25000 D, en espèces lors de la réception des marchandises ayant eu lieu en 2014,

Dans ce cas, et étant donné que le non respect de la condition prévue à l'article 34 de la loi de finances pour l'année 2014 ne concerne que le montant de 25.000 D, la quote-part des charges non déductible pour la détermination du résultat fiscal pour l'année 2014 est limitée à 25.000 D. Ce montant est à réintégrer au résultat imposable de l'exercice 2014.

De même la TVA non déductible est limitée à celle relative audit montant, soit :
 $25.000 \text{ D} \times 18\% = 4.500 \text{ D}$

Exemple n°2 :

Reprenons les données de l'exemple n°1 et supposons que la valeur des acquisitions soit égale à 35.000 D que la moitié soit payée en espèces à titre d'avance et que l'autre moitié soit payée par chèque. Dans ce cas, les dispositions des articles 34 et 35 ne s'appliquent pas étant donné que les montants payés en espèces sont inférieurs à 20.000 D.

4- Date d'application des nouvelles dispositions

Les dispositions de l'article 34 de la loi de finances pour l'année 2014 s'appliquent à partir du 1^{er} janvier 2014. A cet effet, elles s'appliquent :

- aux charges et aux amortissements déduits pour la détermination du résultat fiscal de l'année 2014 ;
- à la TVA supportée au titre des biens et services acquis à partir du 1^{er} janvier 2014.

Les dispositions de l'article 35 de la loi de finances pour l'année 2014 s'appliquent aux encaissements relatifs aux opérations d'approvisionnement effectuées à partir de l'année 2014 et dépassant le plafond fixé par la loi de finances pour l'année 2014.

Les dispositions des articles 34 et 35 s'appliquent aux opérations commerciales entre les entreprises en espèces portant sur les biens et services dont la valeur est égale ou supérieure à 10.000 dinars durant l'année 2015 et à 5.000 dinars à partir du 1^{er} janvier 2016.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FISCALES
Signé : Hbiba Jrad Louati**