

24 JAN. 2017

S.F
ej-169

NOTE COMMUNE N° 3/2017

OBJET : Commentaire des dispositions de l'article 14 de la loi n° 2016-78 du 17 décembre 2016 portant loi de finances pour l'année 2017 relatives à l'allègement de la charge fiscale des personnes physiques à faible revenu et au renforcement de l'équité fiscale.

ANNEXE : Exemples d'illustration.

RESUME

Allègement de la charge fiscale des personnes physiques à faible revenu et renforcement de l'équité fiscale

1. L'article 14 de la loi de finances pour l'année 2017 a :

- révisé le barème de l'impôt sur le revenu prévu au paragraphe I de l'article 44 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés,
- fixé un plafond de 2.000 dinars par an pour la déduction des frais professionnels fixés à 10% pour les salariés,
- supprimé l'exonération de l'impôt sur le revenu des salariés et des pensionnés dont le revenu annuel net ne dépasse pas 5.000 dinars prévue par l'article 73 de la loi de finances pour l'année 2014.

2. Les dispositions de l'article 14 susmentionné s'appliquent aux revenus réalisés à partir du 1^{er} janvier 2017.

L'article 14 de la loi n° 2016-78 du 17 décembre 2016 portant loi de finances pour l'année 2017 a prévu des dispositions visant l'allégement de la charge fiscale des personnes physiques à faible revenu et le renforcement de l'équité fiscale.

La présente note a pour objet de rappeler la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016 et de commenter les nouvelles dispositions en la matière.

I. Législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016

1. En ce qui concerne les modalités de calcul de l'impôt sur le revenu

Conformément à la législation fiscale en vigueur, l'impôt sur le revenu est calculé sur la base du revenu annuel global net des personnes physiques constitué par la somme des revenus nets de chaque catégorie de revenus sans tenir compte des revenus exonérés prévus à l'article 38 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés et après abattement des déductions communes, et ce, selon le barème de l'impôt suivant:

Barème de l'impôt sur le revenu

Tranches	Taux	Taux effectif à la limite supérieure
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 %	-

Toutefois, le barème de l'impôt sur le revenu susmentionné ne s'applique pas pour le calcul de l'impôt exigible au titre des revenus suivants :

- ✓ la plus-value immobilière et la plus-value provenant de la cession des actions ou des parts sociales et des parts des fonds prévus par la législation les régissant. En effet, la déclaration de ces revenus ainsi que le paiement de l'impôt y relatif ont lieu par voie de déclarations et taux spécifiques,
- ✓ les revenus réalisés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux soumis à l'impôt sur le revenu selon le tarif de l'impôt forfaitaire.

- ✓ les dividendes soumis à partir du 1^{er} janvier 2015 à la retenue à la source libératoire au taux de 5%.
- ✓ les revenus réalisés des jeux de pari, de hasard et de loterie soumis à partir du 1er janvier 2016 à la retenue à la source libératoire au taux de 25%.

2. En ce qui concerne l'exonération des salariés et des pensionnés dont le revenu annuel net ne dépasse pas 5.000 dinars

En vertu des dispositions du point 23 de l'article 38 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés tel que ajouté par l'article 73 de la loi de finances pour l'année 2014, sont exonérés de l'impôt sur le revenu les salariés et les pensionnés et les bénéficiaires de rentes viagères dont le revenu annuel net ne dépasse pas 5.000 dinars, et ce, en cas de non réalisation d'autres catégories de revenus.

La note commune N°14/2014 a fixé les modalités de détermination du montant de 5.000 dinars qui permet de bénéficier de l'exonération de l'impôt sur le revenu et de la retenue à la source à ce titre. En effet, ledit revenu est déterminé compte tenu du salaire de base fixé conformément à la législation et aux réglementations en vigueur ou conformément aux statuts des entreprises majoré des primes et des rémunérations fixes et régulières après déduction des cotisations sociales obligatoires, de 10% au titre des frais professionnels et des abattements au titre de la situation et charges de famille. Ne sont pas prises en considération pour la détermination du montant de 5.000 dinars susvisé, les rémunérations et les primes irrégulières dont le montant est déterminé sur la base de critères variables ou irréguliers.

3. En ce qui concerne la détermination du revenu net de la catégorie traitements, salaires, pensions et rentes viagères

Conformément aux dispositions de l'article 26 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, le revenu net au titre des traitements et des salaires est déterminé en déduisant du revenu brut tel que défini par l'article 25 du même code :

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

- les frais professionnels fixés forfaitairement à 10% du reliquat après déduction de ces retenues.

Toutefois, les pensions et les rentes viagères bénéficient pour leur imposition d'un abattement de 25% de leur montant brut, et ce, conformément aux dispositions dudit article.

II. Apport de la loi de finances pour l'année 2017

1. Révision du barème de l'impôt sur le revenu

L'article 14 de la loi de finances pour l'année 2017 a révisé le barème de l'impôt sur le revenu, sur la base duquel est calculé l'impôt dû sur le revenu annuel global net réalisé au titre de l'année 2017 et des années ultérieures comme suit :

Barème de l'impôt sur le revenu

Tranches	Taux	Taux effectif à la limite supérieure
0 à 5.000 Dinars	0%	0%
5.000,001 à 20.000 Dinars	26%	19,50%
20.000,001 à 30.000 Dinars	28%	22,33%
30.000,001 à 50.000 Dinars	32%	26,20%
Au-delà de 50.000 Dinars	35%	-----

Il y a lieu de savoir qu'aucune modification n'a été apportée aux modalités de calcul de l'impôt pour les revenus non concernés par le barème de l'impôt sur le revenu. En effet, ces revenus sont soumis à l'impôt selon les taux et les règles spécifiques tels que susvisés.

2. Suppression de l'exonération des salariés et des pensionnés dont le revenu annuel net ne dépasse pas 5.000 dinars

En vue d'harmoniser les dispositions de la législation fiscale en vigueur avec la révision du barème de l'impôt sur le revenu, l'article 14 de la loi de finances pour l'année 2017 a abrogé les dispositions du point 23 de l'article 38 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, tel que ajouté par l'article 73 de la loi de finances pour l'année 2014 relatif à l'exonération de l'impôt sur le revenu, des salariés et des pensionnés dont le revenu annuel net ne dépasse pas 5.000 dinars, et ce, suite au relèvement de la limite supérieure de la

première tranche exonérée du barème à 5.000 dinars pour couvrir tous les contribuables nonobstant la catégorie de revenus ou bénéfices qu'ils réalisent.

Ainsi, et pour la détermination du revenu annuel soumis à l'impôt sur le revenu selon le nouveau barème, sont pris en considération pour le calcul du salaire brut tous les éléments du salaire y compris toutes les primes et les rémunérations perçues par les personnes concernées, qu'elles soient fixes ou variables, régulières ou irrégulières, et ce, à l'exception des primes exonérées en vertu de l'article 38 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés ainsi que des rémunérations qui n'ont pas le caractère de complément de salaires tels que :

- les primes perçues par les agents astreints à rester sur les lieux de travail, hors des heures de travail,
- les uniformes de travail et matériel de sécurité (casques, lunettes, gants,...),
- les avantages accordés aux ouvriers dans le cadre de la protection de la santé et de la sécurité au travail (primes de salissures, prime du lait, produits d'hygiène,...).

3. Fixation d'un plafond pour la déduction des frais professionnels

L'article 14 de la loi de finances pour l'année 2017 a fixé un plafond pour la déduction des frais professionnels fixée à 10% pour les salariés à 2.000 dinars par an.

Ainsi, et pour déterminer le revenu annuel net au titre des traitements et salaires, sont déductibles du revenu brut :

- les retenues obligatoires effectuées par l'employeur en vue de la constitution de rentes, de pensions, de retraite ou pour la couverture de régimes obligatoires de sécurité sociale,
- les frais professionnels fixés forfaitairement à 10% du reliquat après déduction de ces retenues et sans que la déduction dépasse 2.000 dinars par an.

Il est à noter qu'aucune modification n'a été apportée aux modalités de détermination du montant net des pensions et des rentes viagères. En effet, une déduction égale à 25% de leur montant brut est appliquée en vue de leur imposition.

4. Harmonisation de la retenue à la source due au titre des rétributions provisoires ou accidentelles avec le barème de l'impôt

En vue d'harmoniser la révision du barème de l'impôt sur le revenu avec certaines dispositions s'y rattachant, l'article 14 de la loi de finances pour l'année 2017 a supprimé la retenue à la source fixée à 10% ou 15% due sur les rétributions provisoires ou accidentelles servies par le même **employeur dont la paie n'est pas informatisée** en sus du traitement et des indemnités régulières, et ce, suite à la fixation de la première tranche de revenu du barème de l'impôt exonérée à 5.000 dinars.

Ainsi, toute rétribution provisoire ou accidentelle servie par le même employeur dont la paie n'est pas informatisée en sus du traitement et des indemnités régulières est soumise à une retenue à la source au taux de 20% de son montant net, et ce, lorsque le revenu annuel global net dépasse 5.000 dinars. Il va sans dire que les rétributions provisoires ou accidentelles ne sont pas soumises à la retenue à la source lorsque le revenu annuel global net ne dépasse pas 5.000 dinars.

III. Date d'application des nouvelles dispositions

Les dispositions prévues par l'article 14 de la loi de finances pour l'année 2017 s'appliquent aux revenus réalisés à partir du 1^{er} janvier 2017, et ce, comme suit :

1. En ce qui concerne les traitements, salaires, pensions et rentes viagères

- La retenue à la source au titre des traitements, salaires, pensions et rentes viagères s'applique selon le nouveau barème de l'impôt sur le revenu compte tenu du plafonnement des frais professionnels fixé à 2.000 dinars, aux salaires, aux primes et aux avantages perçus à partir du 1^{er} janvier 2017 y compris les montants perçus au titre des années antérieures. Les revenus réalisés à partir de cette date sont déclarés au cours de l'année 2018 dans un délai n'excédant pas le 5 décembre.

Toutefois, la déclaration de l'impôt sur le revenu exigible sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères réalisés au cours de l'année 2016 a lieu au cours de l'année 2017 selon l'ancien barème de l'impôt sur le revenu.

- La retenue à la source au taux de 20% s'applique aux rétributions provisoires ou accidentelles servies par l'employeur dont la paie n'est pas informatisée à partir du 1^{er} janvier 2017.

2. En ce qui concerne les autres revenus et bénéfices

a. Pour les personnes qui tiennent une comptabilité

Conformément au principe des créances acquises et dettes certaines et au principe de l'indépendance des exercices, sont considérés réalisés au titre de l'exercice 2017, les bénéfices et les revenus de l'année 2017 dégagés par une comptabilité tenue conformément à la législation comptable des entreprises et déterminés sur la base des résultats de toutes les opérations réalisées au cours du même exercice nonobstant la date et les modalités du paiement.

L'imposition des revenus ainsi déterminés au cours de l'année 2017 a lieu selon le nouveau barème de l'impôt. La déclaration a lieu à ce titre au cours de l'année 2018 dans les délais fixés par la législation fiscale en vigueur.

b. Pour les personnes qui ne tiennent pas une comptabilité

En absence d'une comptabilité tenue conformément à la législation comptable des entreprises, sont considérés réalisés au cours de l'année 2017, les montants perçus à partir du 1^{er} janvier 2017. L'impôt exigible à ce titre est déterminé selon le nouveau barème de l'impôt. La déclaration a lieu dans ce cas au cours de l'année 2018 dans les délais fixés par la législation fiscale en vigueur.

La présente note commune annule la note commune N° 14/2014.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

Signé : Sihem BOUGHDIRI NEMSIA



Annexe à la note commune n°3/2017 Exemples d'illustration

Exemple n°1

Soit une personne physique résidente en Tunisie, mariée ayant deux enfants à charge (âgés respectivement de 12 et 9 ans) qui a réalisé au cours de l'année 2017 les revenus suivants :

Salaires nets	18.000 D
Revenus immobiliers nets provenant des loyers	12.000 D
Plus-value provenant de la cession d'un terrain hérité destiné à la construction	20.000 D
Revenus nets d'une exploitation agricole	3.000 D

Dans ce cas, le revenu net global soumis à l'impôt sur le revenu selon le barème de l'impôt, est déterminé comme suit :

Salaires nets	18.000 D
Revenus nets des loyers	12.000 D
Revenus nets agricoles	3.000 D

Revenu global **33.000 D**

Déductions au titre de la situation et charges de la famille
(150 D + 90 D + 75 D) **315 D**

Revenu annuel net imposable **32.685 D**

L'impôt sur le revenu dû
(5.000 D x 0%) + (15.000 D x 26%) +
(10.000 D x 28%) + (2.685 D x 32%) **7.559,200 D**

***Remarque :** la plus-value immobilière est imposable au taux de 10% et la déclaration de l'impôt à ce titre doit être déposée, au plus tard, à la fin du troisième mois qui suit celui de la réalisation effective de la cession.*

Exemple n°2

Soit un salarié ayant au cours de l'année 2017 un salaire annuel brut après déduction des cotisations sociales obligatoires de 18.000 D.

Supposons que la personne concernée soit mariée et ayant deux enfants à charge ; le premier est infirme et a 21 ans et le deuxième est âgé de 17 ans.

Dans ce cas, l'impôt annuel dû pour le salarié susvisé, serait calculé comme suit :

Salaire annuel brut	18.000 D
Déduction des frais professionnels $18.000 \text{ D} \times 10\% = 1800 \text{ D} < 2.000 \text{ D}$	1.800 D
Déductions au titre de la situation et charges de la famille (150 D + 1200 D + 90 D)	1.440 D
Revenu annuel net imposable	14.760 D
L'impôt sur le revenu dû (5.000 D x 0%) + (9.760 D x 26%)	2.537,600 D

Exemple n°3

Reprenons les données de l'exemple n°2 et supposons que le salarié susvisé ait réalisé au cours de l'année 2017 un salaire annuel brut après déduction des cotisations sociales obligatoires de 25.000 D.

Dans ce cas, l'impôt annuel dû par le salarié susvisé, serait calculé comme suit :

Salaire annuel brut	25.000 D
Déduction des frais professionnels $25.000 \text{ D} \times 10\% = 2500 \text{ D} > 2.000 \text{ D}$	2.000 D

Déductions au titre de la situation et charges de la famille
(150 D + 1200 D + 90 D) 1.440 D

Revenu annuel net imposable 21.560 D

L'impôt sur le revenu dû
(5.000 D x 0%) + (15.000 D x 26%) + (1.560 D x 28%) **4.336,800 D**

Exemple n°4

Soit un salarié marié sans enfants à charge ayant perçu au cours du mois de janvier de l'année 2017 une prime de productivité au titre de l'année 2016 de 2.500D, et ce, après déduction des cotisations sociales obligatoires.

Supposons que le salaire annuel brut après déduction des cotisations sociales obligatoires du salarié en question de l'année 2017 soit de 30.000 D.

Dans ce cas, l'impôt dû au titre de la prime de productivité de l'année 2016 serait calculé comme suit :

✓ Impôt dû sans tenir compte de la prime

Salaire annuel brut de l'année 2017 30.000 D

Déduction des frais professionnels
30.000 D x 10% = 3.000 D > 2.000D 2.000 D

Déduction au titre de la situation de famille 150 D

Revenu annuel net imposable 27.850 D

L'impôt sur le revenu dû
(5.000 D x 0%) + (15.000D x 26%) + (7.850D x 28%) **6.098 D**

✓ Impôt dû en tenant compte de la prime

Salaire annuel brut de l'année 2017 + prime de productivité de l'année 2016
(30.000D + 2.500D) 32.500 D

Déduction des frais professionnels
32.500 D x 10% = 3.250 D > 2.000D 2.000 D

Déduction au titre de la situation de famille	150 D
Revenu annuel net imposable	30.350 D
L'impôt sur le revenu dû (5.000 D x 0%) + (15.000D x 26%) + (10.000D x 28%) + (350D x 32%)	6.812 D
L'impôt dû au titre de la prime (6.812D – 6.098D)	714 D