

1049

NOTE COMMUNE N°27/2016

OBJET : Régimes fiscal et comptable des personnes soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire

Annexe 1- Modèle de compte de résultats

Annexe 2 : tableau récapitulatif du régime fiscal des forfaitaires et des obligations comptables des personnes réalisant des revenus dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux

RESUME

Régime forfaitaire d'imposition et obligations comptables des personnes réalisant des revenus dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux

I. La loi de finances pour l'année 2016 a introduit des modifications au régime forfaitaire de l'impôt sur le revenu tendant à le maîtriser, à améliorer son rendement et à assouplir l'adhésion des forfaitaires au régime réel, et ce, par :

- a. l'unification du seuil maximum du chiffre d'affaires pour le bénéfice du régime forfaitaire à 100.000 dinars pour tous les secteurs,
- b. l'octroi du régime forfaitaire pour **une période de 3 ans** renouvelable sur justificatifs. Les entreprises exerçant avant le 1^{er} janvier 2016 sont considérées créées à cette date.
- c. la fixation du tarif de l'impôt forfaitaire comme suit :
 - pour le chiffre d'affaires inférieur ou égal à 10.000 dinars :
 - 75 dinars par an pour les entreprises implantées en dehors des zones communales,
 - 150 dinars par an pour les entreprises implantées dans les autres zones.
 - pour le chiffre d'affaires compris entre 10.000 dinars et 100.000 dinars : 3% du chiffre d'affaires.

d. l'institution d'une comptabilité simplifiée optionnelle pour faciliter l'adhésion des forfaitaires au régime réel, et ce, lorsque le chiffre d'affaires annuel **ne dépasse pas 150.000 dinars.**

II. Date d'application des dispositions de la loi de finances pour l'année 2016

- **pour le seuil du chiffre d'affaires :** il s'applique au chiffre d'affaires réalisé par les prestataires de services à partir du 1^{er} janvier 2016 ;
- **pour le tarif :**
 - pour les personnes soumises au régime forfaitaire avant le 1^{er} janvier 2016 : il s'applique au chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice 2015 et aux chiffres d'affaires réalisés au cours des exercices ultérieurs ;
 - pour les prestataires de services soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime réel avant le 1^{er} janvier 2016 : Il s'applique au chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice 2016 et au cours des exercices ultérieurs.

Le Tableau de l'annexe 2 à la présente note récapitule le régime fiscal des forfaitaires ainsi que les obligations comptables des personnes réalisant des revenus dans la catégorie des bénéficiers industriels et commerciaux.

La présente note a pour objet de déterminer les régimes fiscal et comptable des personnes physiques soumises à l'impôt forfaitaire sur le revenu en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2016, suite aux modifications qui leur ont été apportées par les articles 17 et 18 de la loi n°2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour l'année 2016.

I- Apport de la loi de finances pour l'année 2016

Les articles 17 et 18 de la loi n°2015-53 du 25 décembre 2015 portant loi de finances pour l'année 2016 ont comporté des nouvelles mesures tendant à maîtriser le bénéfice du régime forfaitaire, à améliorer son rendement et à assouplir l'adhésion des forfaitaires au régime réel.

Ces mesures concernent les conditions d'éligibilité au régime forfaitaire, le tarif de l'impôt forfaitaire et les obligations comptables en cas de changement au régime réel.

1- En ce qui concerne les conditions d'éligibilité au régime forfaitaire

Les nouvelles mesures ont porté sur le chiffre d'affaires et sur la période dudit régime.

a- Pour le chiffre d'affaires

Le seuil maximum du chiffre d'affaires permettant de bénéficier du régime forfaitaire dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux **est unifié à 100.000 dinars, pour tous les secteurs.**

L'unification du chiffre d'affaires peut entraîner l'éligibilité au régime forfaitaire des personnes physiques exerçant dans le secteur des services et soumis au régime réel avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2016.

A cet effet, lesdites personnes peuvent en bénéficier à partir de l'exercice 2016, et ce, sous réserve de la satisfaction de toutes les conditions requises pour le régime forfaitaire.

Ainsi, et s'agissant de personnes qui étaient assujetties à la TVA, les intéressés doivent procéder à la régularisation de leur situation fiscale en matière de TVA tel que prévu par la législation fiscale en vigueur.

A ce titre, la TVA ayant grevé leurs équipements, matériels et bâtiments et ayant été déduite, doit être reversée diminuée d'un cinquième par année civile ou fraction d'année civile de détention pour les équipements et matériels et d'un dixième par année civile ou fraction d'année civile de détention pour les bâtiments.

b- Pour la période d'éligibilité au régime forfaitaire

b-1- principe : régime forfaitaire accordé pour 3 ans

La loi de finances pour l'année 2016 a fixé la période pour le bénéfice du régime forfaitaire à 3 ans à compter de la date de dépôt de la déclaration d'existence. A l'expiration de cette période, les personnes soumises à ce régime sont déclassées au régime réel.

Lorsque la période de 3 ans expire au cours de l'année, les entreprises concernées seront déclassées au régime réel à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle la période de 3 ans a expiré.

Les entreprises soumises au régime forfaitaire et exerçant avant le 1^{er} janvier 2016, sont considérées créées à cette date et la période de 3 ans est décomptée, dans ce cas, à partir de cette même date.

b-2- exception : possibilité de renouvellement de la période de 3ans

La période des 3 ans peut être renouvelée lorsque les données relatives à l'activité et portées par le contribuable sur sa déclaration annuelle justifient son éligibilité au bénéfice du régime forfaitaire. Il s'agit des informations prévues par le paragraphe V de l'article 59 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, à savoir :

- le montant des achats de marchandises, de services et autres biens nécessaires à l'exploitation, tels que :
 - les matières premières, produits semi-finis ou finis entrant dans la fabrication du produit final;
 - les montants de la consommation d'eau, d'électricité, de téléphone et des autres services nécessaires au fonctionnement de l'entreprise.

- la valeur des stocks de marchandises et produits finis destinés à la vente ;
- les moyens d'exploitation utilisés par l'entreprise : immeubles avec leur superficie et le cas échéant le montant du loyer , équipements, matériels et autres moyens de production avec indication de leur mode de financement (autofinancement, crédit bancaire, leasing,...).

➤ **procédures à suivre pour la prorogation de la période de 3 ans**

Pour bénéficier du renouvellement de la période des trois ans, les concernés doivent déposer une demande aux services des impôts compétents appuyée de toutes les informations relatives aux moyens d'exploitation sus indiqués, et ce, avant l'expiration de la période des trois ans.

En cas d'acceptation par les services des impôts, la prorogation est accordée pour une nouvelle période de 3 ans. Aussi la reconduction aura lieu sur une nouvelle demande et selon les mêmes procédures.

Il y a lieu de préciser qu'à défaut de demande ou à défaut de présentation des informations relatives aux moyens d'exploitation, les intéressés sont déclassés au régime réel à l'expiration de la période de 3 ans.

Le déclassé au régime réel à l'expiration de la période de 3 ans concerne également les forfaitaires en défaut total.

2- En ce qui concerne le tarif de l'impôt forfaitaire

2-a. principe :

Le tarif de l'impôt forfaitaire est fixé comme suit :

- pour le chiffre d'affaires égal ou inférieur à 10.000 dinars :
 - 75 dinars par an pour les entreprises implantées en dehors des zones communales ;
 - 150 dinars par an pour les entreprises implantées dans les autres zones.
- pour le chiffre d'affaires compris entre 10.000 dinars et 100.000 dinars : 3% du chiffre d'affaires.

L'impôt forfaitaire ainsi déterminé est majoré de 50% en cas de dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt après 30 jours de l'expiration des délais légaux et ce, en sus des pénalités de retard exigibles par la législation fiscale en vigueur.

L'avance facultative au titre de l'impôt forfaitaire calculée sur la base du chiffre d'affaires réalisé au cours du premier semestre de chaque année, a été supprimée

Toutefois l'avance de 1% qu'ils supportent éventuellement sur leurs acquisitions auprès des entreprises de production industrielle et des entreprises exerçant le commerce de gros ainsi que la retenue à la source de 1,5% qu'ils peuvent subir sur leurs ventes faisant partie du champ d'application de ladite retenue **sont maintenues.**

2-b exception : Cas de cession du fonds de commerce

En cas de cession du fonds de commerce, l'imposition n'a pas lieu selon le tarif susmentionné mais plutôt selon le barème de l'impôt sur le revenu sur la base du résultat net de l'exercice de la cession et ce comme suit :

2-b-1- Détermination de la plus-value de cession du fonds de commerce

✓ fonds de commerce acquis

Dans le cas où le fonds de commerce a fait l'objet d'une acquisition par l'exploitant, la plus-value de cession dudit fonds est égale à la différence entre, d'une part, le prix de cession déclaré ou celui révisé suite aux opérations de vérification fiscale selon les procédures applicables en matière des droits d'enregistrement et d'autre part, et le prix d'acquisition du fonds en question.

✓ fonds de commerce créé

Lorsque le fonds de commerce a été créé par le cédant, la plus-value de cession est égale à la totalité du prix de cession, aucune déduction n'est admise à quelque titre que ce soit.

2-b-2 Modalités d'imposition de la plus-value de cession du fonds de commerce

Les modalités d'imposition de la plus-value de cession du fonds de commerce varient selon que la cession intervient avant ou après le dépôt de la déclaration de cessation de l'activité.

✓ cession du fonds de commerce avant le dépôt de la déclaration de cessation de l'activité

Dans ce cas, le résultat net imposable est constitué par la différence entre les recettes brutes réalisées au cours de l'année de la cession et les dépenses effectivement supportées au cours de la même année, majorée de la plus-value de cession du fonds de commerce.

L'impôt est dû sur la base du résultat net ainsi déterminé soit compte tenu de la plus-value de cession du fonds de commerce selon le barème de l'impôt sur le revenu prévu par l'article 44 du code de l'IR et de l'IS, et ce, après déduction des abattements au titre de la situation et charges de famille.

Aucune déduction au titre des avantages fiscaux n'est admise.

L'impôt sur le revenu sur la base du résultat net par application du barème tel que sus indiqué ne doit pas être inférieur à l'impôt forfaitaire exigible sur le chiffre d'affaires de l'année de la cession du fond de commerce. (voir exemple 3).

✓ cession du fonds de commerce après le dépôt de la déclaration de cessation de l'activité

Dans ce cas, l'impôt au titre de la plus-value de cession du fonds est déterminé selon les cas suivants :

✓ cession du fonds de commerce intervenant au cours de l'année du dépôt de la déclaration de cessation

Dans ce cas, la détermination de l'assiette imposable aura lieu suivant les mêmes modalités exposées ci-dessus.

L'impôt forfaitaire acquitté sur la base de la déclaration de cessation est imputable sur l'impôt dû selon le barème de l'impôt sur les résultats nets de l'année de la cession majorée de la plus-value de la cession du fonds de commerce.

✓ **cession du fonds de commerce ultérieurement à l'année du dépôt de la déclaration de cessation**

Dans ce cas, l'impôt est dû sur la base de la plus-value de cession du fonds de commerce selon le barème prévu par l'article 44 du code de l'IR et de l'IS.

II- Cas et modalités de retrait du régime forfaitaire

En cas de non éligibilité au régime forfaitaire, ce dernier peut être retiré suite à la constatation de la défaillance de l'une ou l'autre des conditions requises pour le bénéfice dudit régime ou suite à une vérification de la situation du contribuable

1- retrait suite à la constatation de la défaillance des conditions

En cas du non respect de l'une des conditions d'éligibilité au régime forfaitaire, **autres que celle relative au chiffre d'affaires**, le régime en question est retiré par décision du directeur général des impôts ou du chef du centre régional de contrôle des impôts compétent.

➤ procédures de retrait

La décision de retrait du régime forfaitaire doit être motivée et doit faire état des conditions non respectées. A cet effet, elle doit être accompagnée du rapport de l'opération ayant constaté le non respect de la ou des conditions d'éligibilité au régime forfaitaire. La décision de retrait est exécutoire, nonobstant le recours du contribuable à cet effet.

La décision de retrait doit être notifiée à l'intéressé selon les procédures en vigueur et relatives à la notification de l'arrêté de taxation d'office.

➤ conséquences de retrait

La décision de retrait notifiée au contribuable dans les conditions susvisées met fin à son imposition selon le régime forfaitaire. A cet effet, l'intéressé doit se conformer aux obligations fiscales et comptables prévues pour le régime réel, à partir du 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle a eu lieu le retrait.

Aussi, et conformément aux dispositions de l'article 9 du code de la taxe sur la valeur ajoutée, les concernés, s'agissant de nouveaux assujettis à la TVA, peuvent

bénéficiaire d'un crédit de TVA ayant grevé leur stock de marchandises et leurs immobilisations tel qu'il a été indiqué dans la note commune n° 14/2016.

➤ **recours contre la décision de retrait**

Les contribuables ayant fait l'objet d'une décision de retrait du régime forfaitaire peuvent faire recours contre cette décision, et ce, conformément aux procédures relatives à l'arrêté de taxation d'office, à cet effet, la décision doit être rendue dans un délai de 3 mois à partir de la date d'enrôlement de l'affaire devant le tribunal de première instance.

2- Retrait suite à une vérification fiscale

Le retrait du régime forfaitaire pour non respect de la condition relative au chiffre d'affaires a lieu sur la base d'une vérification de la situation fiscale du contribuable concerné.

Le déroulement de l'opération de vérification, la notification des résultats et éventuellement l'arrêté de taxation d'office ainsi que les procédures de recours ont lieu conformément au code des droits et procédures fiscaux.

III- En ce qui concerne les obligations comptables

La loi de finances pour l'année 2016 a institué, pour les personnes physiques soumises au régime forfaitaire dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux qui adhèrent au régime réel ou celles déclassées au régime réel, l'option pour la détermination de leur bénéfice net sur la base d'une comptabilité simplifiée, et ce, **lorsque leur chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 150 mille dinars**. A cette fin, ils doivent tenir :

- un registre coté et paraphé par les services fiscaux compétents sur lequel sont portés au jour le jour les produits et les charges sur la base des pièces justificatives : les produits doivent s'entendre toutes taxes comprises pour les détaillants non soumis à la TVA et soumis à l'impôt selon le régime réel. Pour les autres cas, les produits doivent s'entendre hors TVA ;
- d'un livre d'inventaire coté et paraphé par les services fiscaux compétents sur lequel sont portés annuellement les actifs immobilisés et les stocks.

Les intéressés doivent également joindre à leur déclaration annuelle de l'impôt:

- un compte de résultats selon un modèle établi par l'administration, (annexe 1 à la présente note) ;
- un relevé détaillé des amortissements.

La comptabilité simplifiée tel que susmentionné ne permet pas aux intéressés de déduire :

- les provisions ;
- les pertes d'exploitation y compris celles relatives aux amortissements différés ;
- les avantages fiscaux y compris la déduction des bénéfices dans la limite de 75%, 50% et 25% des trois premières années d'activité prévue pour les forfaitaires qui optent pour le régime réel.

Il va sans dire que les concernés restent tenus de respecter toutes les obligations déclaratives y compris les déclarations mensuelles ainsi que les obligations relatives à la facturation nonobstant la valeur de leurs ventes de biens ou de services.

IV- Date d'application des dispositions de la loi de finances pour l'année 2016

En vertu de l'article 92 de la loi de finances 2016, les dispositions de la dite loi sont applicables à partir du 1^{er} janvier 2016. De ce fait les dispositions de l'article 17 s'appliquent comme suit :

- **Pour le seuil du chiffre d'affaires :** Il s'applique au chiffre d'affaires réalisé par les prestataires de services à partir du 1^{er} janvier 2016 ;
- **Pour le tarif :**

- pour les personnes soumises au régime forfaitaire avant le 1^{er} janvier 2016 : il s'applique au chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice 2015 et aux chiffres d'affaires réalisés au cours des exercices ultérieurs ;
- pour les prestataires de services soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime réel avant le 1^{er} janvier 2016 : Il s'applique au chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice 2016 et au cours des exercices ultérieurs.

Exemple 1:

Soit une personne physique, soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire exerçant l'activité de vente de chaussures dans une zone communale qui a réalisé au cours de l'exercice 2015 un chiffre d'affaires de 85.500 dinars. Dans ce cas, son impôt forfaitaire exigible est calculé comme suit :

▪ chiffre d'affaires entre 0 et 10.000 dinars	150 D
▪ chiffre d'affaires dépassant 10.000 dinars (75.500D * 3%)	<u>2265 D</u>
Impôt total exigible :	2415D

L'impôt ainsi déterminé comprend la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial, ou professionnel représentant 25% de l'impôt forfaitaire, (20% du montant de l'impôt forfaitaire total,) à savoir $2415 \text{ D} * 20\% = 483 \text{ D}$

L'impôt forfaitaire dû est donc de $2415\text{D} - 483\text{D} = 1932 \text{ D}$

Exemple 2 :

Soit une personne physique, soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire, exerçant en dehors des zones communales l'activité de vente et de réparation des équipements de chauffage et de climatisation qui a réalisé au cours de l'exercice 2015 un chiffre d'affaires provenant de la vente desdits équipements de 50 000 dinars et un chiffre d'affaires provenant de la réparation de 20.000 dinars.

Si on suppose que ladite personne ait subi au cours de l'année 2015 des retenues à la source et ait payé l'avance de 1% comme suit :

- l'avance au taux de 1% pour un montant de 500 dinars au titre de l'acquisition des équipements auprès d'un grossiste ;
- des retenues à la source au taux de 1.5% d'un montant de 600 dinars.

Dans ce cas son impôt annuel forfaitaire est déterminé comme suit :

- C.A entre 0 et 10.000 dinars 75 D
- C.A entre 10.000 dinars et 100.000 dinars (60.000 D * 3%) 1800 D

Impôt dû au titre de l'exercice 2015 1875 D

L'impôt ainsi déterminé comprend la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial, ou professionnel représentant 25% de l'impôt forfaitaire, (20% du montant de l'impôt forfaitaire total) à savoir $1875D * 20\% = 375 D$

Donc l'impôt dû est de: $1875D - 375D = 1500D$

Déduction de l'avance et de la retenue à la source (500 D + 600 D) = 1100D

Impôt à payer : $1500D - 1100D = 400 D$

Exemple 3 :

Reprenons les données de l'exemple 1 et supposons que l'intéressé ait cédé le 20 décembre 2015, le fonds de commerce objet de son exploitation pour un montant de 120.000 dinars. Ce fonds étant acquis au cours du mois de janvier 2000 pour 22.000 dinars.

Le registre des recettes et des dépenses fait ressortir pour la même année des dépenses s'élevant à 65000 dinars.

Si on suppose que l'intéressé soit marié avec 2 enfants à charge âgés de moins de 20 ans, la détermination de la plus-value de cession du fonds de commerce, du résultat net de l'exploitation de l'année 2015 et de l'IR exigible a lieu comme suit :

a) Détermination de la plus-value de cession du fonds de commerce prix de vente – prix d’acquisition (120.000D – 22.000D)	98.000D
b) Détermination du Résultat net recettes brutes – dépenses justifiées + plus-value de cession du fonds de commerce (85.500D – 65.000D + 98.000D)	118 .500D
déduction pour situation et charges de famille (150D + 90D + 75D)	315D
Revenu net imposable	118 .185D
c) IR dû	36.889 D750
IR dû selon le chiffre d’affaires	1.932D

L’IR dû selon le résultat net étant supérieur à l’IR dû selon le chiffre d’affaires, **l’IR liquidé sur la base du résultat net** est exigible à savoir 36 889 ,750D.

Le Tableau en annexe 2 à la présente note récapitule le régime fiscal des forfaitaires à partir du 01/01/2016 et les obligations comptables des personnes réalisant des revenus dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

La présente note annule et remplace toutes les notes communes antérieures et relatives au régime forfaitaire. Il s’agit notamment des notes communes 15/1992, 06/1993, 07/1994, 16/1997, 16/1998, 12/1999, 16/2000, 11/2002, 31/2005, 04/2006, 15/2011.

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

Signé : Habiba JRAD LOUATI