

**DIFFUSION GENERALE**

0.1.0.0.1.2.

**Documents Administratifs**

\*\*\*\*\*

(IMPOTS)

**Texte n° DGI 2008/41**

**NOTE COMMUNE N°20/2008**

**O B J E T** : Commentaire des dispositions des articles 34 et 36 de la loi n°2007-70 du 27 décembre 2007, portant loi de finances pour l'année 2008 portant extension de l'avantage fiscal des revenus et bénéfices provenant de l'exploitation aux revenus et bénéfices exceptionnels se rattachant à l'activité et instauration d'un régime fiscal de faveur pour les primes accordées aux entreprises et destinées à financer les investissements immatériels.

**ANNEXE** : Liste des primes d'investissement et de mise à niveau accordées aux entreprises concernées par les dispositions de la loi de finances pour l'année 2008.

**R E S U M E**

**Extension de l'avantage fiscal des revenus et bénéfices provenant de l'exploitation aux revenus et bénéfices exceptionnels se rattachant à l'activité et instauration d'un régime fiscal de faveur pour les primes accordées aux entreprises et destinées à financer les investissements immatériels**

La loi n°2007-70 du 27 décembre 2007, portant loi de finances pour l'année 2008 a :

1. étendu le régime fiscal de faveur des revenus ou bénéfices provenant de l'exploitation aux revenus et bénéfices exceptionnels se rattachant à l'activité principale des entreprises (**Article 34**)

La mesure concerne :

- les primes d'investissement accordées dans le cadre de la législation relative à l'incitation aux investissements, les primes de mise à niveau accordées dans le cadre d'un programme de mise à niveau agréé et les primes accordées dans le cadre de l'encouragement des opérations d'exportation.

La même mesure a été prévue par l'article 21 de la loi n°2007-69 du 27 décembre 2007 relative à l'initiative économique.

- la plus-value provenant de la cession des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'activité principale des entreprises à l'exception des immeubles bâtis, des immeubles non bâtis et des fonds de commerce.
- Les gains de change relatifs aux ventes et acquisitions des entreprises dans le cadre de l'exercice de leur activité principale,
- le bénéfice de l'abandon de créances.

Les nouvelles dispositions prévues par l'article 34 de la loi de finances pour l'année 2008 sont applicables aux revenus susvisés réalisés au titre de l'exercice 2007 et des exercices ultérieurs.

2. instauré un régime fiscal de faveur pour les primes accordées aux entreprises et destinées à financer les investissements immatériels et ce, en prévoyant leur réintégration dans les résultats nets **par 1/10<sup>e</sup> par année** à partir de l'année de leur encaissement au lieu de leur réintégration intégrale aux résultats de l'année de leur encaissement (*Article 36*).

Les nouvelles dispositions prévues par l'article 36 de la loi de finances pour l'année 2008 sont applicables aux primes destinées au financement des investissements immatériels **encaissées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007**.

L'article 34 de la loi n°2007-70 du 27 décembre 2007 portant loi de finances pour l'année 2008 a étendu l'avantage fiscal relatif aux revenus et bénéfices provenant de l'exploitation aux revenus et bénéfices exceptionnels se rattachant à l'activité. L'article 36 de la même loi a instauré un régime fiscal de faveur pour les primes accordées aux entreprises et destinées au financement des investissements immatériels.

La présente note a pour objet de rappeler la législation fiscale applicable avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2008 en la matière et de commenter les dispositions des articles 34 et 36 susvisés.

## **I. EXTENSION DU REGIME FISCAL DES REVENUS ET BENEFICES PROVENANT DE L'EXPLOITATION AUX REVENUS ET BENEFICES ACCESSOIRES SE RATTACHANT A L'ACTIVITE**

### **1) Rappel du régime fiscal des bénéfices exceptionnels applicable avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2008**

Font partie des résultats soumis à l'IR ou à l'IS les bénéfices exceptionnels et accessoires conformément au droit commun et ce même si les entreprises qui les réalisent bénéficient d'un régime de faveur au titre des bénéfices provenant de l'activité principale ; tel est le cas des entreprises totalement exportatrices par exemple ou des entreprises exerçant dans les zones de développement régional.

### **2) Apport de la loi de finances pour l'année 2008**

#### ***a- Teneur de la mesure***

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, l'article 34 de la loi de finances pour l'année 2008 a étendu les avantages fiscaux accordés aux revenus et bénéfices provenant de l'exploitation aux revenus et bénéfices exceptionnels.

#### ***b- Bénéfices exceptionnels concernés par la mesure***

L'article 34 de la loi de finances pour l'année 2008 a fixé les bénéfices et revenus éligibles à cette mesure. Il s'agit des :

##### ***b.1. Primes:*** Il s'agit :

- des primes d'investissement accordées dans le cadre de la législation relative à l'incitation à l'investissement soit toutes les primes accordées dans le cadre du code d'incitation aux investissements

- des primes de mise à niveau accordées dans le cadre d'un programme de mise à niveau agréé qu'elles soient utilisées pour financer des investissements matériels ou des investissements immatériels

- des primes accordées dans le cadre d'encouragement des opérations d'exportation par le Fonds de Promotion des Exportations (FOPRODEX) au profit des entreprises totalement exportatrices en vue de la couverture de certaines dépenses inhérentes à l'opération d'exportation tels que les frais de transport des produits, ainsi que les primes accordées par le Fonds d'Accès aux Marchés d'Exportation (FAMEX) aux entreprises en vue du développement des activités orientées vers l'exportation.

La même mesure a été également prévue par l'article 21 de la loi n°2007-69 du 27 décembre 2007 relative à l'initiative économique qui stipule que les primes accordées dans le cadre du code d'incitation aux investissements ou dans le cadre de l'encouragement de l'exportation ou dans le cadre d'un programme de mise à niveau agréé bénéficient des mêmes avantages que les bénéficiaires d'exploitation de l'entreprise bénéficiaire de la prime.

La liste des primes d'investissement et de mise à niveau concernées par les dispositions de la loi de finances pour l'année 2008 et par l'article 21 de la loi n°2007-69 du 27 décembre 2007 fait l'objet de l'annexe de la présente note

***b.2. Plus-values provenant de la cession des éléments d'actif :*** Il s'agit des éléments d'actifs immobilisés tels que notamment les:

- équipements techniques et appareils et matériels industriels,
- machines mécaniques et industrielles,
- moyens de transport de personnes et de marchandises
- matériel de bureau
- installations générales

Pour bénéficier dudit avantage pour le cas des sociétés exportatrices, l'opération de cession doit répondre à la définition de l'exportation telle que prévue par la législation fiscale en vigueur. A cet effet, l'article 34 de la loi de finances pour l'année 2008 stipule que la plus-value provenant de la cession des éléments d'actif immobilisés de l'entreprise exportatrice bénéficie de la mesure dans le cas où l'opération de cession des éléments a lieu en dehors de la Tunisie ou au profit des entreprises totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur.

Toutefois et dans ce cas particulier, si 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.

L'article 34 susvisé a exclu de la mesure la plus-value provenant de la cession des :

- immeubles bâtis et des immeubles non bâtis. Il s'agit :
  - des constructions
  - de l'infrastructure
  - des terrains nus
  - des garages et dépôts
- des fonds de commerce.

### ***b.3/ Les gains de change***

Il s'agit des bénéfices réalisés de la fluctuation des taux de change dans le cadre des opérations des acquisitions liées à l'activité et au chiffre d'affaires de l'entreprise.

### ***b.4/ Forfait au titre de l'abandon de créances***

Cette mesure concerne toutes les créances des entreprises liées à l'activité et abandonnées à son profit que ce soient par ses fournisseurs, ses actionnaires dans le cadre du compte courant associés ou par les banques ou par tout autre débiteur.

Etant précisé que pour les entreprises ayant abandonné les créances aucune modification n'a été prévue quant au régime fiscal de l'opération de l'abandon, ce dont il résulte que les créances abandonnées demeurent non déductibles pour la détermination du bénéfice imposable de l'exercice de l'abandon.

## ***C/ ENTREPRISES CONCERNEES PAR LA MESURE***

La mesure concerne toutes les entreprises bénéficiaires du droit de déduction des revenus ou bénéfices provenant de l'exploitation avec ou sans minimum d'impôt, et ce, comme suit :

***C.1/ Entreprises bénéficiaires de la déduction totale des revenus ou bénéfices provenant de l'exploitation nonobstant le minimum d'impôt***

Il s'agit des:

- entreprises totalement exportatrices durant la période de bénéfice de la déduction totale des revenus ou bénéfices provenant de l'exportation, et ce, nonobstant le cadre juridique dans lequel elles exercent
- entreprises bénéficiaires des avantages relatifs au développement agricole dans le cadre du code d'incitation aux investissements pendant la période de bénéfice de la déduction totale des revenus ou bénéfices provenant de l'exploitation,
- entreprises bénéficiaires des avantages relatifs au développement régional, et ce, pendant la période de bénéfice de la déduction totale des revenus ou bénéfices provenant de l'exploitation,
- entreprises réalisant des projet d'hébergement au profit des étudiants et ce pendant la période de bénéfice de la déduction totale des revenus ou bénéfices provenant de l'exploitation
- établissements de santé prêtant leurs prestations aux non résidents exerçant dans le cadre de la loi n°2001-94 du 7 août 2001 pendant la période de bénéfice de la déduction totale des revenus ou bénéfices provenant de l'exploitation.

***C.2/ Entreprises bénéficiaires de la déduction totale des revenus ou bénéfices provenant de l'exploitation sous réserve du minimum d'impôt.***

Il s'agit des :

- entreprises exerçant dans les secteurs de soutien dans le cadre de l'article 49 du code d'incitation aux investissements,
- entreprises exerçant dans le secteur de la pollution et la protection de l'environnement dans le cadre de l'article 38 du code d'incitation aux investissements,
- établissements de santé exerçant dans le cadre de la loi n°2001-94 du 7 août 2001 après l'expiration de la période de déduction totale des revenus ou bénéfices provenant de l'exploitation,

### ***C.3/ Entreprises bénéficiaires de la déduction partielle des bénéfices provenant de l'exploitation avec ou sans minimum d'impôt.***

Il s'agit des :

- entreprises exerçant dans les zones prioritaires de développement pendant les 10 années suivant celles de la déduction totale.
- entreprises exportatrices ayant la qualité de personnes physiques après l'expiration de la période de bénéfice de la déduction totale de leurs revenus ou bénéfices provenant de l'exportation.

### ***C.4/ Les entreprises bénéficiaires d'un taux d'imposition de faveur :***

Il s'agit des :

- entreprises exportatrices ayant la qualité de personnes morales après l'expiration de la période de déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation,
- entreprises de services exerçant dans le secteur des hydrocarbures après l'expiration de la période de déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation.

### **3) Modalités d'application des dispositions de l'article 34 de la loi de finances pour l'année 2008**

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

#### ***a- En ce qui concerne les entreprises totalement exportatrices***

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 totalement exportatrice 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.

### Exemple n°1 :

Supposons qu'une entreprise « A » industrielle totalement exportatrice ait cédé au cours de l'année 2007 un équipement industriel inscrit parmi ses actifs immobilisés au profit de l'une de ses filiales établies à l'étranger.

Supposons que ladite société ait réalisé au titre de l'année 2007 un bénéfice net de 1.730.000D et un chiffre d'affaires de 10.500.000D dont 20% réalisé sur le marché local

Le bénéfice ainsi réalisé est ventilé comme suit :

- bénéfice provenant de l'activité	1.350 000D
- plus-value provenant de la cession de l'équipement industriel	130.000D
- Revenus de capitaux mobiliers	80.000D
- Revenus des loyers	120.000D
- Autres produits divers	50.000D

Dans ce cas, le bénéfice déductible au titre de l'exportation est déterminé comme suit :

- Bénéfice global	1.730.000D
- Bénéfice provenant de l'exportation déductible totalement y compris la plus-value provenant de la cession de l'équipement industriel (1.350.000D + 130.000D) x 80% =	1.184.000D
- Bénéfice imposable conformément au droit commun 1.730.000D – 1.184.000D =	546.000D

#### ***b. Concernant les entreprises non exportatrices bénéficiaires de la déduction totale des revenus ou bénéfices provenant de l'exploitation.***

La déduction des bénéfices exceptionnels susvisés est totale au même titre que les bénéfices provenant de l'activité, la mesure concerne les bénéfices exceptionnels réalisés au cours des dix premières années par les entreprises exerçant dans les zones de développement régional ou dans le cadre du développement agricole ou les entreprises réalisant des projets d'hébergement au profit des étudiants, ou les entreprises de santé exerçant dans le cadre de la loi n°2001-94 en date du 7 août 2001.

*c. Concernant les entreprises bénéficiaires de la déduction des bénéfices provenant de l'exploitation sous réserve du minimum d'impôt.*

Lorsqu'il s'agit d'entreprises bénéficiaires du droit de déduction totale ou partielle des bénéfices provenant de l'exploitation sous réserve du minimum d'impôt, la quote-part du bénéfice déductible comprend les bénéfices de l'exploitation et les bénéfices exceptionnels bénéficiaires de la mesure prévue pour la loi de finances pour l'année 2008. Le minimum d'impôt est calculé sur la base du bénéfice global réalisé y compris les bénéfices exceptionnels.

**Exemple n°2 :**

Supposons qu'une entreprise bénéficiaire des avantages fiscaux relatifs au secteur de soutien ait réalisé au titre de l'exercice 2007 un bénéfice global net de 500.000D réparti comme suit :

- bénéfice de l'exploitation	210.000D
- plus-value de cession de matériel	30.000D
- profit provenant de l'abandon de créances	80.000D
- revenus de capitaux mobiliers	20.000D
- indemnité d'assurance (pour dédommager des dégâts subis par ses moyens de transport en 2000)	160.000D

Dans ce cas et pour la détermination du bénéfice imposable au titre de l'exercice 2007 de l'entreprise concernée, les bénéfices provenant de l'exploitation ainsi que les bénéfices exceptionnels visés par la loi de finances pour l'année 2008 ; à savoir dans ce cas 30.000D au titre de la cession du matériel et 80.000D au titre de l'abandon des créances sont déductibles et ce, sans que l'impôt dû soit inférieur à 10% du bénéfice global et ce comme suit :

- bénéfice global réalisé	500.000D
- déduction des bénéfices de l'exploitation	210.000D
- déduction de la plus-value provenant de la cession du matériel	30.000D
- déduction du profit résultant des créances abandonnées	80.000D
- bénéfice net imposable	180.000D
- IS dû (180.000D x 30%)	54.000D
- minimum d'IS dû (500.000D x 10%)	50.000D

Etant précisé dans ce cas que le minimum d'impôt de 0,1% du chiffre d'affaires brut reste exigible s'il est supérieur à 50.000D

En conséquence, et du fait que l'impôt calculé sur la base du bénéfice net est supérieur au minimum d'impôt, cet impôt serait l'impôt exigible soit 54.000D.

#### **4) Date d'entrée en vigueur des nouvelles dispositions**

Les nouvelles dispositions prévues par l'article 34 de la loi de finances pour l'année 2008 et de l'article 21 de la loi n°2007-69 du 27 décembre 2007 sont applicables aux revenus ou bénéfices exceptionnels réalisés au titre de l'exercice 2007 et des exercices ultérieurs.

## **II. INSTAURATION D'UN REGIME FISCAL DE FAVEUR POUR LES PRIMES ACCORDEES AUX ENTREPRISES ET DESTINEES AU FINANCEMENT DES INVESTISSEMENTS IMMATERIELS**

### **1) Rappel du régime fiscal des primes accordées aux entreprises avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2008**

#### ***a- Prime utilisée pour le financement d'un investissement matériel***

Lorsque la prime est utilisée pour le financement, la **création** ou l'acquisition d'actifs immobilisés amortissables, ladite prime est réintégrée dans les résultats imposables dans la limite des annuités des amortissements indiquées.

Lorsque la prime est utilisée pour la création ou l'acquisition d'actifs immobilisés non amortissables, la prime est réintégrée dans les résultats de chaque année par 1/10<sup>e</sup> à compter de l'année de la création ou de l'acquisition des actifs concernés.

#### ***b. Prime utilisée pour le financement d'un investissement immatériel y compris les investissements de mise à niveau***

Dans ce cas le montant global de la prime est réintégré dans le résultat net de l'année de son encaissement.

### **2) Apport de la loi de finances pour l'année 2008**

#### ***a. Teneur de la mesure***

L'article 36 de la loi n°2007-70 du 27 décembre portant loi de finances pour l'année 2008 a permis aux entreprises **de réintégrer les primes destinées au financement des investissements immatériels dans leurs résultats nets sur la base du 1/10<sup>e</sup> par année à partir de l'année de leur encaissement** au lieu de leur réintégration totalement dans les résultats nets de l'année de leur encaissement.

### Exemple n°3

Supposons qu'une SARL implantée dans une zone de développement régional depuis 1995 ait obtenu au cours de l'année 2007 une prime de mise à niveau s'élevant à 30.000D pour financer des investissements immatériels.

Supposons que ladite société ait réalisé au titre de la même année un bénéfice net de 750.000D, compte tenu de la réintégration du 1/10<sup>e</sup> de la prime de mise à niveau réparti comme suit :

- 517.000D au titre de l'exploitation,
- 65.000D au titre de la plus-value de cession de ses participations au capital d'une société anonyme,
- 35.000D au titre de la plus-value de cession de l'un de ses éléments d'actif,
- 130.000D au titre de produits divers
- 3.000D représentant le 1/10<sup>e</sup> de la prime de mise à niveau.

Dans ce cas, son bénéfice imposable au titre de l'année 2007 est déterminé comme suit :

- bénéfice global net 750.000D
- déduction des bénéfices provenant de l'exploitation dans la limite de 50%

Le bénéfice qui sert de base pour la détermination des 50% déductibles ne comprend pas les profits et gains exceptionnels non concernés par l'article 34 de la loi de finances pour l'année 2008 à savoir dans ce cas précis la plus-value de cession de ses participations (65.000D) et les produits divers (130.000D) et ce comme suit :

Bénéfice déductible  $(750.000 - (65.000D + 130.000D)) \times 50\% = 277.500D$

Bénéfice imposable :  $750.000D - 277.500D = 472.500D$

Impôt dû :  $472.500 \times 30\% = 141.750D$

Impôt minimum dû :  $750.000D \times 20\% = 150.000D$

Dès lors que l'impôt minimum de 20% du bénéfice global est supérieur à l'impôt calculé sur la base du bénéfice net imposable, l'impôt minimum reste exigible soit 150.000D.

Etant précisé que le minimum de 0,1% du chiffre d'affaires brut local reste dans ce cas exigible s'il est supérieur à 150.000D

### **3) Date d'entrée en vigueur des nouvelles mesures**

Les nouvelles mesures introduites par l'article 36 de la loi de finances pour l'année 2008 sont applicables aux primes de mise à niveau destinées au financement des investissements immatériels encaissées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007.

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

**Signé : Mohamed Ali BEN MALEK**