

19 FEV 2024 Note commune N°10/2024

Objet : Commentaire des dispositions de l'article 27 du décret-loi n°2022-79 du 22 décembre 2022, portant loi de finances pour l'année 2023 relatives à l'incitation au financement des dépenses de recherche et de développement dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et le développement durable et des dépenses d'innovation.

Annexes: - Décret n°2024-1 du 4 janvier 2024, fixant les conditions d'application de la déduction supplémentaire des dépenses d'innovation prévue à l'article 27 du décret-loi n°2022-79 du 22 décembre 2022, portant loi de finances pour l'année 2023

- Arrêté de la ministre des finances du 9 janvier 2024, modifiant et complétant l'arrêté de la ministre des finances du 5 avril 2017, fixant la composition et les modalités de fonctionnement de la commission chargée de la détermination de la nature des investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise et les investissements d'innovation

RESUME

Incitation au financement des dépenses de recherche et de développement dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et le développement durable et des dépenses d'innovation

- I. L'article 27 du décret-loi n°2022-79 du 22 décembre 2022, portant loi de finances pour l'année 2023 a :
 1. relevé le plafond de la déduction supplémentaire fixée à 50% des dépenses de recherche et de développement engagées par les entreprises dans le cadre de conventions conclues avec des établissements publics de recherche scientifique, des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche ou avec d'autres établissements et entreprises publics habilités à la recherche en vertu de la législation et les

règlementations en vigueur de 200.000 dinars à 400.000 dinars annuellement, et ce, pour les dépenses de recherche et de développement

engagées dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable.

- 2.** accordé aux entreprises une déduction supplémentaire au taux de 50% des dépenses d'innovation engagées sans que cette déduction supplémentaire excède un plafond de 400.000 dinars annuellement sous réserve du respect des conditions requises à cet effet et fixées par le décret n°2024-1 du 4 janvier 2024.

II. Les dispositions de l'article 27 de la loi de finances pour l'année 2023 s'appliquent aux dépenses de recherche et de développement engagées dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable et aux dépenses d'innovation déductibles des résultats imposables réalisés au cours de l'année 2022 à déclarer au cours de l'année 2023 et des résultats des exercices ultérieurs.

Dans le cadre de la poursuite de la concrétisation des priorités nationales pour relever les défis imposés par le changement climatique et la transition énergétique et afin de suivre les évolutions mondiales en la matière, l'article 27 du décret-loi n°2022-79 du 22 décembre 2022, portant loi de finances pour l'année 2023 a incité davantage les entreprises à financer les dépenses de recherche et de développement par le relèvement du plafond de la déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement engagées dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable de 200.000 dinars à 400.000 dinars annuellement.

Le même article a également permis aux entreprises en vue de déterminer leur résultat imposable, de bénéficier d'une déduction supplémentaire au taux de 50% des dépenses d'innovation qu'elles engagent et sans que cette déduction supplémentaire excède un plafond de 400.000 dinars annuellement.

La présente note commune a pour objet de rappeler la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022 et de commenter les dispositions dudit article 27.

I- Législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022

Conformément aux dispositions du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les entreprises qui engagent des dépenses de recherche et de développement dans les différents domaines dans le cadre de conventions conclues avec des établissements publics de recherche scientifique, des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche ou avec d'autres établissements et entreprises publics habilités à la recherche en vertu de la législation et la réglementation en vigueur, bénéficient d'une déduction supplémentaire au taux de 50% desdites dépenses, et ce, à condition que la contribution de l'entreprise concernée aux dépenses totales de recherche et de développement objet de la convention conclue à cet effet ne soit pas inférieure à 10%.

Ladite déduction supplémentaire ne peut excéder un plafond de 200.000 dinars annuellement.

L'activité de recherche scientifique est organisée au sein de laboratoires et d'unités de recherche créés au sein des établissements d'enseignement supérieur et de recherche, des établissements publics de recherche scientifique, des établissements publics de santé, des centres techniques et des établissements et entreprises publics habilités à la recherche en vertu des textes y afférents, pour satisfaire les besoins de la formation, de la recherche scientifique et du

développement technologique liés à leurs domaines d'activités, et ce, conformément aux dispositions de la loi d'orientation n°96-6 du 31 janvier 1996 relative à la recherche scientifique et au développement technologique telle que modifiée et complétée par les textes subséquents notamment la loi n°2006-73 du 9 novembre 2006 et aux dispositions du décret n°2009-644 du 2 mars 2009 fixant l'organisation et les modalités de fonctionnement des laboratoires de recherche, des unités de recherche et des consortiums de recherche.

Il reste entendu que ladite déduction supplémentaire fixée à 50% des dépenses de recherche et de développement a lieu des résultats de l'exercice au titre duquel ces dépenses ont été engagées, et ce, au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal de l'exercice en question. La déduction supplémentaire ne peut pas entraîner l'enregistrement d'un déficit ou l'aggravation d'un déficit enregistré avant cette déduction, en effet la déduction supplémentaire au taux de 50% s'effectue du résultat net après déduction de toutes les charges nécessitées par l'exploitation, les déficits, les amortissements et les amortissements différés.

Pour plus de précisions concernant la déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement susvisée, il y a lieu de se référer à la note commune n°23/2022 disponible sur le site web suivant du ministère de finances :

www.impots.finances.gov.tn

II- Apport de la loi de finances pour l'année 2023

L'article 27 du décret-loi n°2022-79 du 22 décembre 2022, portant loi de finances pour l'année 2023 a :

- relevé le plafond de la déduction supplémentaire fixée au taux de 50% des dépenses de recherche et de développement engagées par les entreprises dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable tel que défini par la législation et la réglementation en vigueur de 200.000 dinars à 400.000 dinars annuellement,
- permis aux entreprises de bénéficier d'une déduction supplémentaire au taux de 50% des dépenses d'innovation qu'elles engagent sans que cette déduction supplémentaire excède un plafond de 400.000 dinars annuellement.

1- Concernant les dépenses de recherche et de développement dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable

Conformément aux dispositions de l'article 27 susvisé, les entreprises bénéficient d'une déduction supplémentaire au taux 50% des dépenses de recherche et de développement engagées dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable avec un plafond de 400.000 dinars au lieu de 200.000 dinars annuellement, et ce, selon les mêmes conditions requises pour bénéficier de la déduction supplémentaire au titre des dépenses de recherche et de développement dans les autres domaines.

En effet, il faut que :

- ces dépenses soient engagées dans le cadre de conventions conclues avec des établissements publics de recherche scientifique, des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche ou avec d'autres établissements et entreprises publics habilités à la recherche en vertu de la législation et les réglementations en vigueur,
- la contribution de l'entreprise concernée ne soit pas inférieure à 10% des dépenses totales de recherche et de développement dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable objet de la convention conclue à cet effet.

✓ Définition de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable

En se référant à la législation et la réglementation en vigueur notamment le document relatif aux stratégies nationales de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable publié sur le site officiel du ministère chargé de l'environnement, le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable peut être défini comme suit :

- **l'économie verte** : le domaine des activités relatives à la production, la distribution et la consommation des richesses d'une collectivité humaine en respectant l'environnement afin de réaliser le développement durable à l'instar de l'agriculture biologique, l'écotourisme, l'infrastructure durable, la construction durable (éco-bâtiments), les industries vertes, la réutilisation des eaux usées et la gestion intégrée du traitement des déchets...

Ces activités sont principalement basées sur les changements technologiques y compris la réduction de la pollution afin de contribuer à une croissance économique équilibrée.

- **l'économie bleue** : l'utilisation durable des ressources marines afin de réaliser une croissance économique, d'améliorer les moyens de subsistance, création des opportunités d'emploi et préserver l'écosystème marin à l'instar de la pêche durable, la création des zones marines et des réserves côtières et la lutte contre la pollution marine...
- **l'économie circulaire** : la récupération de tous les matériaux utilisés dans la fabrication, le traitement et le recyclage des produits au maximum dans le cycle de production sous forme de matières premières secondaires ou d'énergie pour prévenir l'utilisation excessive de ressources naturelles épuisables afin de produire des biens et services tout en limitant fortement la consommation et le gaspillage des matières premières et des sources d'énergie non renouvelables.
- **le développement durable** : vise notamment à :
 - créer des revenus et des emplois grâce à des investissements qui réduisent les émissions de dioxyde de carbone et la pollution, qui empêche la perte de la biodiversité et des écosystèmes environnementaux et contribue à une gestion rationnelle des ressources naturelles sur lesquelles repose la croissance,
 - privilégier les technologies propres et sobres (clean Tech) et les éco-activités,
 - pratiquer la production et la consommation responsable et penser à la production en termes de cycle de vie et d'écoconception,
 - mettre la recherche de l'équité sociale au centre de ses préoccupations et réduire la pauvreté,
 - renforcer la convergence entre les domaines sociaux, économiques et environnementaux étant les trois sphères du développement durable.

2- Concernant les dépenses d'innovation

Conformément aux dispositions de l'article 27 de la loi de finances pour l'année 2023, les entreprises qui engagent des dépenses d'innovation, bénéficient

d'une déduction supplémentaire au taux de 50% desdites dépenses sans que cette déduction excède un plafond de 400.000 dinars annuellement.

Il est entendu par innovation, tout projet économique faisant usage d'un nouveau produit, d'une nouvelle méthode de production ou à modifier les procédés d'organisation de l'entreprise concernée.

Les conditions du bénéfice de cette déduction supplémentaire ont été fixées en vertu du décret n°2024-1 du 4 janvier 2024. En effet, il y a lieu de respecter les conditions suivantes :

- l'entreprise désirant bénéficier de cette déduction supplémentaire ne doit pas exercer dans le secteur financier, les secteurs de l'énergie à l'exception des énergies renouvelables, des mines, de la promotion immobilière, de la consommation sur place, du commerce et des opérateurs de télécommunication,
- la nature innovante des dépenses concernées par ladite déduction doit être approuvée par une décision du ministre chargé des finances après avis de la commission créée auprès du ministère des finances en vertu de l'arrêté de la ministre des finances du 5 avril 2017, chargée de la détermination de la nature des investissements permettant le développement de la technologie ou sa maîtrise et les investissements d'innovation et dont les missions ont été élargies en vertu de l'arrêté de la ministre des finances du 9 janvier 2024 pour couvrir la détermination de la nature des dépenses d'innovation ouvrant droit au bénéfice de ladite déduction supplémentaire.

Il reste entendu qu'au cours d'une année, il est possible d'accorder plus qu'une décision d'approbation de la nature des dépenses d'innovation au profit de la même entreprise après avis de la commission susvisée, et ce, sur la base des dépenses d'innovation engagées à chaque fois et des justificatifs prouvant son éligibilité à la déduction.

- les entreprises désirant bénéficier de la déduction supplémentaire au taux de 50% des dépenses d'innovation engagées doivent produire à l'appui de leur déclaration annuelle de l'impôt d'une liste détaillée des montants desdites dépenses et des pièces justificatives.

Il est à noter que contrairement aux dépenses de recherche et de développement, le bénéfice de la déduction supplémentaire au taux de 50% des dépenses d'innovation n'est pas subordonné à la conclusion de conventions avec des établissements publics de recherche scientifique, des établissements publics

d'enseignement supérieur et de recherche ou avec d'autres établissements et entreprises publics habilités à la recherche en vertu de la législation et la réglementation en vigueur.

3- Modalités et sort de la déduction supplémentaire

La déduction supplémentaire fixée à 50% des dépenses de recherche et de développement engagées dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable ou des dépenses d'innovation a lieu des résultats de l'exercice au titre duquel ces dépenses sont engagées, et ce, au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal de l'exercice en question.

Ainsi et étant donné que les articles 8 et 48 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés prévoient que les déficits déductibles pour la détermination du résultat fiscal sont ceux dégagés par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, ladite déduction supplémentaire ne peut entraîner l'enregistrement d'un déficit ou l'aggravation d'un déficit enregistré avant cette déduction supplémentaire. En effet, la déduction supplémentaire au taux de 50% s'effectue du résultat fiscal net après déduction de toutes les charges nécessitées par l'exploitation, les déficits, les amortissements et les amortissements différés.

III- Date d'application de la mesure

Les dispositions de l'article 27 de la loi de finances pour l'année 2023 s'appliquent aux dépenses de recherche et de développement engagées dans le domaine de l'économie verte, bleue et circulaire et du développement durable et aux dépenses d'innovation déductibles des résultats imposables réalisés au cours de l'année 2022 à déclarer au cours de l'année 2023 et des résultats des exercices ultérieurs.

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

Signé : Yahia Chemlali

