



CONCOURS D'ENTREE AU CYCLE SUPERIEUR

*Supports destinés à la préparation de l'épreuve écrite
de spécialité par les titulaires du diplôme national
d'ingénieur*

DROIT

Axe 4 : Droit fiscal

Sghaïer ZAKRAOUI
Maître-assistant à la Faculté de Droit
et des Sciences Politiques de Tunis

zakraouisg@yahoo.fr

Septembre 2007

SOMMAIRE

INTRODUCTION	4
CHAPITRE PRELIMINAIRE : ASPECTS GENERAUX.....	7
I- Les sources du droit fiscal	7
II- La classification des impôts	10
III- Les fonctions de l'impôt	20
CHAPITRE I : L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES.....	22
Section 1 : Personnes imposables	22
§ 1 – Les personnes ayant une résidence habituelle en Tunisie.....	22
§ 2 – Les personnes physiques n'ayant pas de résidence habituelle mais imposables à raison des revenus de source tunisienne	23
§ 3 – Les personnes physiques résidentes exonérées.....	24
Section II : La liquidation de l'impôt.....	24
§ 1- Détermination du revenu catégoriel	24
§ 2 : Détermination du revenu net global	25
§3 – Les régimes spéciaux de détermination du revenu global : L'évaluation basée sur les éléments de train de vie et l'accroissement du patrimoine.....	35
§ 4- Le calcul de l'impôt.....	36
Section III : Le recouvrement de l'impôt	38
§1 – Les modalités de paiement de l'impôt	38
§ 2 – Délais de la déclaration annuelle des revenus	40
§ 3 – Lieu de dépôt de la déclaration annuelle des revenus.....	41
CHAPITRE II : L'IMPOT SUR LES SOCIETES.....	42
Section I : Le champ d'application de l'impôt sur les sociétés	42
§1 – Les personnes imposables.....	42
§ 2- Les personnes exonérées	43
Section II : La territorialité de l'IS	44
§ 1 - Les règles applicables en l'absence de convention fiscale internationale	45
§2 - L'incidence des conventions internationales.....	46
Section III : Les taux de l'impôt sur les sociétés	46
§1 - Les taux de droit commun	46
§2 – Les taux applicables à certaines activités bénéficiaires d'avantages fiscaux	48
Section IV : Liquidation et paiement de l'impôt sur les sociétés.....	49
I- Modalités de paiement	49

II- Les délais de déclaration.....	49
III- Le lieu de déclaration	49
BIBLIOGRAPHIE.....	51

INTRODUCTION

Le droit fiscal a pour objet l'étude de l'impôt. Ressource fondamentale de l'Etat, le rôle de l'impôt ne cesse de s'accroître dans le monde contemporain, d'où l'intérêt de l'appréhender. En effet, pour accepter l'impôt, il faut au moins le comprendre.

- L'impôt

L'impôt est défini comme étant : *« une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques ou des personnes morales de droit privé, voire de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques ou à des fins d'intervention de la puissance publique »*.

Dans cette définition classique, l'idée essentielle est que l'impôt est un prélèvement obligatoire, sans contrepartie immédiate, visant à couvrir les charges publiques.

Cette définition ne tient pas compte de certaines notions et conceptions nouvelles apparues tout au long du XX^{ème} siècle. Il en est ainsi de la notion de progressivité de l'impôt ou de celle de la capacité contributive du contribuable. Il en est de même de la justice ou de l'égalité fiscale, ou encore la conception selon laquelle la fiscalité n'a pas qu'une fonction de financement budgétaire mais remplit aussi une fonction de politique économique et sociale.

Mais les limites de la définition classique de l'impôt tiennent surtout à ce qu'aujourd'hui la notion de prélèvement obligatoire englobe d'autres prélèvements que l'impôt.

- Les prélèvements obligatoires autres que les impôts

- La taxe

La notion de taxe s'entend d'une somme perçue lors de la fourniture du service, il y a rétribution. C'est la différence essentielle avec qui est perçu quant à lui sans contrepartie, il y a contribution.

Du point de vue de son régime juridique, l'article 34 de la constitution du 1^{er} juin 1959 ne réserve au législateur que l'assiette, les taux et les procédures de recouvrement des impôts. Il en résulte que pouvoir législatif et pouvoir réglementaire exercent une compétence concurrente en matière d'établissement de la taxe.

Les taxes ressemblent d'un autre côté aux redevances, puisqu'elles sont comme ces dernières liées à l'offre d'une prestation. Elles s'en distinguent cependant sur deux points : d'une part la taxe peut être exigée non seulement des usagers effectifs mais également des usagers potentiels (tel est le cas par exemple de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères), d'autre part l'équivalence entre service rendu et prix à payer doit à être nécessairement absolue.

- La redevance

Contrairement à l'impôt, la redevance s'apparente à un prix. Elle peut être définie comme étant le prix d'un service rendu. La redevance est réclamée à un usager, que son produit est affecté au service prestataire et que son montant est la contrepartie directe de la prestation. Pour distinguer la taxe de la redevance, la jurisprudence française (conseil d'Etat, 21 novembre 1958, syndicat national des transporteurs aériens, Conseil constitutionnel, (D.C. 932, 6 octobre 1978)) a retenu le critère de l'équivalence.

Elle considère que la prestation exigée est nécessairement une taxe quant elle est nettement inférieure ou nettement supérieure à la valeur économique du service rendu, elle est une redevance s'il y a équivalence entre le prix fourni et la prestation procurée à l'usage.

- La taxe parafiscale

Les taxes parafiscales sont des prélèvements perçus dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics administratifs.

Ces prélèvements sont généralement affectés à des fonds spéciaux, donc soumis au parlement en même temps que le budget de l'Etat. Ils sont gérés conjointement par le ministre des finances et le ministre responsable de l'exécution du programme pour lequel le fonds a été institué.

Le régime juridique des taxes parafiscales est imprécis. Elles sont gérées tantôt par une loi, tantôt par un texte à caractère réglementaire. Elles bénéficient tantôt à des

organismes à caractère industriel, commercial, corporatif, social ou culturel, tantôt à des organismes dépendant directement du Trésor.

Pour qu'un prélèvement ait le caractère d'une taxe parafiscale, deux conditions cumulatives doivent être réunies :

- 1- Sa finalité
- 2- Son bénéficiaire.

CHAPITRE PRELIMINAIRE : ASPECTS GENERAUX

I- Les sources du droit fiscal

Le droit fiscal tunisien se caractérise par l'extrême diversité de ses sources. Ces sources sont : La constitution, les conventions internationales, la loi, les principes généraux du droit, la jurisprudence et la doctrine.

A- La Constitution :

La Constitution fixe le statut de l'impôt. Elle contient un certain nombre de dispositions fiscales qui concernent notamment :

- L'égalité devant la loi fiscale (l'article 6)
- Les fondements de l'obligation fiscale : (l'article 16 instaure le devoir fiscal). Ce devoir repose sur l'équité
- Les autorités compétentes pour l'établir : L'article 34 alinéa 7 de la constitution prévoit que : « *Sont pris sous forme de lois les textes relatifs :*
 - o *à l'assiette, aux taux et aux procédures de recouvrement des impôts, sauf délégation accordée au Président de la République par les lois de finances et les lois fiscales* ».

Il en découle que l'impôt est une matière noble qui fait partie du monopole du pouvoir législatif. Le président de la République ne peut exercer cette compétence qu'exceptionnellement, sur délégation.

B- Les conventions fiscales internationales

Une convention fiscale est un traité international liant deux ou plusieurs Etats.

On distingue les conventions dont l'objet est purement fiscal (conventions évitant la double imposition), des accords internationaux pouvant comporter des dispositions fiscales (les accords d'association et de coopération, conventions relatives à la protection des investissements, etc..).

Dans l'un ou l'autre cas, l'approbation de la Chambre des députés est nécessaire.

Aux termes de l'article 32 de la constitution : « *les traités ratifiés par le Président de la République et approuvés par la chambre des députés ont une autorité supérieure à celle des lois* ».

C – La loi

Est loi tout acte voté par le parlement selon la procédure législative.

Il convient de distinguer entre la loi organique et la loi ordinaire.

1- Les lois organiques

Les lois organiques se définissent à la fois par leur domaine et par leur procédure.

L'article 28 de la constitution fixe le statut de la loi organique. Ont le caractère de lois organiques, les lois prévues aux articles 4, 8, 9, 10, 33, 66, 67, 68, 69, 70, 71 et 75 de la constitution. La loi électorale revêt la forme de loi organique.

La chambre des députés et la chambre des conseillers adoptent les projets de lois organiques à la majorité des membres.

Le projet de loi organique ne peut être soumis à la délibération de la chambre des députés qu'à l'expiration d'un délai de 15 jours après son dépôt.

2- La loi ordinaire

La loi ordinaire se définit à la fin par son domaine (l'article 34 de la constitution) et par sa procédure (l'article 28 de la constitution).

Les projets de lois ordinaires sont adoptés par la chambre des députés et la chambre des conseillers à la majorité des membres présents, cette majorité ne devant pas être inférieure au tiers des membres de la chambre concernée.

D- Les principes généraux du droit

Ce sont des règles de droit non écrites. Ces principes sont applicables en l'absence de texte. Le juge les recueille de sources diverses : préambules des constitutions, déclarations de droits, conventions internationales etc. le respect du droit de la défense, le principe de non-rétroactivité, etc.

E- Le règlement

Le règlement en matière fiscale est pour l'essentiel un règlement d'application.

La technicité de la matière fiscale et la lenteur de la procédure législative nécessitent l'intervention du pouvoir réglementaire. En Tunisie, les autorités détenant ce pouvoir sont à titre principal, le Président de la République et, sur délégation, le premier ministre (l'article 53 de la constitution).

En matière fiscale, le ministre des finances a pu s'arroger un véritable pouvoir réglementaire.

Il est établi que les ministres n'ont pas de pouvoir réglementaire propre et initial.

F- La jurisprudence

La jurisprudence n'est pas une source directe du droit. La mission du juge est de trancher les litiges et d'interpréter les textes fiscaux. Le juge participe à la création de la règle de droit par le seul fait qu'il applique la loi. Le juge est tenu de donner des solutions aux litiges qui lui sont soumis, même en cas de silence de la loi.

G- La doctrine

On distingue la doctrine des auteurs de la doctrine administrative.

1- La doctrine des auteurs

Elle est une source indirecte du droit.

Les opinions exprimées par les juristes peuvent influencer et inspirer le législateur. La doctrine des commentateurs, celle qui se manifeste par des commentaires des textes nouveaux, des notes sous arrêts, des études critiques peuvent influencer le législateur, le juge ou la doctrine administrative.

Plusieurs auteurs ont enrichi la littérature dans le domaine de l'impôt et les œuvres ont souvent inspiré les législateurs.

Les réformes sont inspirées par les écrits de ces auteurs. Exemple : La TVA, ouvrage de Maurice Lauré écrit en 1953 et repris tout de suite après par le législateur.

Actuellement, les réformes sont élaborées par des commissions ou dans le cadre d'associations et d'instituts : International fiscal association. L'institut international de Finances publiques.

2- La doctrine administrative

Par doctrine administrative, on entend ici les circulaires, les notes, les prises de position, les instructions, les réponses qui émanent de l'administration fiscale et qu'elles adressent à ses agents ou aux contribuables.

Le droit fiscal est une matière complexe, technique, extrêmement mouvante.

L'administration applique les textes fiscaux : on assiste à l'émergence de la fonction interprétative.

La direction des études et de la législation fiscales est appelée, par le biais des notes communes, des prises de positions de vulgariser, d'expliquer et d'interpréter les normes fiscales.

Mais la doctrine administrative n'a pas une valeur juridique certaine.

II- La classification des impôts

Toute discipline tente de procéder à une classification des faits et des objets qui entrent dans le champ de son investigation.

Plusieurs critères ont été avancés pour classer les impôts.

A- La distinction fondée sur l'étendue du champ d'application

A l'opposition traditionnelle entre impôt réel et impôt personnel, on tend à substituer la distinction plus rationnelle et aussi plus pratique entre impôts spéciaux et impôts généraux.

a- Impôts réels et impôts personnels

1- L'impôt personnel

Il atteint en principe l'ensemble de la capacité contributive du contribuable, appréciée en termes de revenu ou de capital. Il frappe l'assujetti sociologiquement situé, il tient compte de son statut familial (marié, célibataire, divorcé), chef de famille, ayant des enfants ou des parents à charges..., il tient compte de son revenu (haut revenu, faible revenu...) exemple : l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

L'avantage de l'impôt personnel est de permettre l'application d'un taux progressif et de tendre à réaliser l'égalité des chances.

2- L'impôt réel

Quant à lui, il atteint un élément économique, une matière imposable sans tenir compte de la situation personnelle de son détenteur.

Ex. : La taxe sur les immeubles bâtis, les droits d'enregistrement sur les ventes d'immeubles, la taxe sur la valeur ajoutée et les droits de consommation.

B- Classification d'après le mode de répartition ou d'établissement des impôts

On énumère trois classifications :

a- Impôt de quotité et impôt de répartition

1- L'impôt de quotité

Le taux de l'impôt est fixé à l'avance par le législateur (exemple : 30% pour l'impôt sur les sociétés). Dans ce cas, il suffit d'appliquer le taux à la base imposable pour obtenir le montant de l'impôt dû.

Ce système est simple et relativement juste puisque le taux de l'impôt est le même pour tous. Son rendement est aléatoire et reste tributaire de l'évolution de la matière imposable (donc de l'activité économique et de la croissance).

2- L'impôt de répartition

Le législateur fixe à l'avance non pas le taux de l'impôt mais son produit, voté annuellement par le législateur. Il est ensuite réparti entre les contribuables.

Ce système ne s'applique qu'aux impôts directs, dans la mesure où il suppose que soient connues à l'avance, la liste nominative des redevables et les bases d'imposition.

Ce système est abandonné.

b- Impôt spécifique, impôt ad valorem

1- L'impôt spécifique

L'impôt est dit spécifique lorsque son assiette est constituée par une unité de mesure tels le nombre, le poids, la surface, la longueur des objets soumis à l'impôt ou le volume.

En d'autres termes, l'impôt spécifique est assis sur une base exprimée en quantité physique de matière imposable. Cette quantité est définie soit en nombres d'unités matérielles, soit le tarif spécifique est exprimé en unités monétaires par unités de quantité de la base imposable (x dinars par tonne transportée, x dinars par hectolitre d'alcool, etc.).

- Droit sur les métaux précieux, les anciens canons sur les palmiers, les oliviers et les arbres.

2- L'impôt ad valorem

Il atteint la matière imposable, non dans son unité, mais dans sa valeur et se traduit par un pourcentage de cette valeur.

La base de l'impôt ad valorem est exprimée en valeur monétaire. Le tarif ad valorem se définit par un pourcentage de la base d'imposition ou taux.

Cette forme de taxation est préférable à la taxation spécifique, elle s'est généralisée.

C- Impôt fixe, impôt proportionnel et impôt progressif

1- Impôt fixe

L'impôt est dit fixe, lorsque son montant est constant et ne varie pas avec l'importance de la matière imposable.

Exemple : L'article 23 du code des tarifs d'enregistrement et de timbre.

- par acte (100 D)
- à la page (15 D)

2- Impôt proportionnel

L'impôt est dit proportionnel lorsque son taux ne varie pas avec l'évolution de la matière imposable.

Exemple : L'impôt sur les sociétés (un pourcentage du chiffre d'affaires).

3- Impôt progressif

L'impôt est dit progressif lorsque son taux croît au fur et à mesure que la matière imposable augmente.

BAREME DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Tranches	Taux	Taux effectif à la limite supérieure
0 à 1.500 D	0 %	0 %
1.500,001 à 5.000 D	15%	10,50%
5.000,001 à 10.000 D	20%	15,25%
10.000,001 à 20.000 D	25%	20,12%
20.000,001 à 50.000 D	30%	26,05%
Au-delà de 50.000 D	35%	

Exemple : L'impôt sur le revenu des personnes physiques, le revenu est divisé en cinq tranches.

Plus le revenu augmente, plus le taux augmente.

C- Classification d'après les modalités d'établissement de l'impôt

C'est celle qui renvoie à la distinction entre les impôts directs et les impôts indirects.

a- La distinction des impôts directs et des impôts indirects

Cette classification est aussi universellement reconnue que différemment interprétée.

1- Les impôts directs

On peut énoncer en première approximation, que les impôts directs sont les impôts établis annuellement, souvent d'après une base forfaitaire, sur la propriété, ou la profession et les impôts sur le revenu.

2- Les impôts indirects

On range dans les impôts indirects les droits de consommation, la TVA, les droits de douane, les droits d'enregistrement. Le droit fiscal tunisien consacre cette division.

Cette division qui est souvent commode, n'a guère de valeur scientifique.

Comme l'ont souligné plusieurs auteurs, elle pouvait présenter un caractère rigoureux à une époque où le système fiscal se composait d'impôts simples et peu nombreux, elle ne présente plus guère d'utilité scientifique lorsque les prélèvements fiscaux revêtent des formes aussi multiples et sophistiquées que celles que nous connaissons aujourd'hui.

Il ne faut pas en déduire pour autant que la distinction s'est maintenue par la force de l'habitude ou par confort intellectuel. Consacrée par le langage courant, le vocabulaire politique mais aussi pour la terminologie économique, elle répond au besoin généralement ressenti de disposer d'un cadre de pensée, d'une classification commode permettant de suggérer et de résumer en termes simples des problèmes complexes, celui de la justice fiscale notamment.

b- Les critères de distinction

Deux critères statiques et un critère dynamique permettent de définir et de distinguer ces deux catégories d'impôt. Aucun critère ne permet de donner à cette distinction une base scientifique.

1- Les critères statiques

**** Le critère administratif ou juridique***

C'est le critère le plus classique. Il est fondé sur le mode d'établissement et de perception de l'impôt et sur la structure de l'administration fiscale de l'Etat. L'impôt est dit direct, lorsque sa perception a donné lieu à l'émission d'un rôle nominatif.

Le rôle nominatif est le titre exécutoire en vertu duquel les services du Trésor effectuent le recouvrement de l'impôt direct, il se présente sous la forme d'une liste alphabétique des contribuables, tenue en principe par la commune.

Exemples : La taxe sur les immeubles bâtis, la taxe sur les terrains non bâtis, la contribution des riverains.

- La surface couverte, les services dont bénéficie l'immeuble et le montant de l'impôt correspondant.

L'impôt indirect est au contraire établi et recouvré sans l'aide du rôle nominatif.

Le critère est dit juridique car le rôle n'est pas une simple formalité de procédure : il met en cause le régime juridique de l'impôt parce qu'il fixe le point de départ de tous les délais fiscaux pour le recouvrement et le contentieux, acte administratif, il entraîne en outre la compétence d'une juridiction bien déterminée.

Le critère est également administratif car à la dualité des techniques juridiques qu'il reflète, sont attachées des conséquences administratives différentes. L'impôt direct requiert l'intervention successive de deux services administratifs distincts : l'un établit le rôle,

l'autre en assure le recouvrement. En revanche, l'assiette, le calcul et le recouvrement de l'impôt indirect sont assurés par une seule et même administration.

Le critère juridique ou administratif n'est pas retenu pour déterminer la répartition des compétences entre les administrations fiscales ou entre les juridictions.

Le système de la dualité n'existe que dans certains pays. D'autres pays ont des juridictions fiscales spécialisées.

** Le critère fiscal*

Ce critère est le seul qui se rapporte à la nature de la matière imposable. L'impôt direct atteint avec une certaine périodicité une matière imposable stable ou qui se renouvelle régulièrement : la propriété d'un immeuble, la perception d'un salaire. L'impôt indirect au contraire, frappe des actes intermittents, des opérations isolées ou successives, qui traduisent une mobilisation, un emploi de la richesse acquise, à l'occasion de la production, de la consommation, ou de l'échange d'un bien.

Ce critère est beaucoup plus satisfaisant que le précédent. Il n'a cependant pas une rigueur scientifique absolue.

2- Le critère dynamique : La répercussion économique de l'impôt

Dit également le critère de l'incidence ou parfois critère économique. Il a été proposé et parfois retenu en raison de l'insuffisance des critères juridique et fiscal.

La science économique distingue la percussio qui désigne le payeur légal de l'impôt, le contribuable légal, la translation qui permet au payeur légal de transférer à autrui, en tout ou en partie, la charge effective de l'imposition, et l'incidence qui permet de déterminer que le contribuable réel, celui qui supporte définitivement le poids de l'impôt sans pouvoir le transmettre à quiconque.

Il y a incidence indirecte lorsque : l'impôt est supporté effectivement par celui qui le paie, il est alors direct, ainsi le contribuable qui a comme seul revenu son salaire ne peut a priori répercuter sur un tiers l'impôt qu'il paie de ce chef.

Par contre, dès lors que celui qui verse l'impôt au fisc peut, en droit ou en fait, en reporter la charge sur auteur, il y a incidence indirecte ou répercussion, et l'impôt est dit indirect. Ainsi l'impôt dû à l'occasion de la production d'un bien sera répercuté par le producteur sur le grossiste. Celui-ci le répercutera sur le détaillant qui, en l'incorporant dans la prise du produit vendu, en fera supporter la charge au consommateur.

Ce critère est séduisant. Il a une valeur scientifique incontestable mais il est difficile de déterminer l'incidence exacte de l'impôt.

Le critère de la répercussion, s'il est adapté aux finalités de l'analyse économique, est donc trop incertain pour servir de fondement à une classification fiscale stable et universelle.

F- La classification en fonction de la matière imposable ou la classification économique

La distinction entre les impôts sur le revenu, les impôts sur le capital et les impôts sur la dépense prend comme critère la ressource économique atteinte par l'impôt.

La distinction entre l'impôt sur le revenu qui atteint la richesse en formation, l'impôt sur le capital qui concerne la richesse acquise et l'impôt sur la dépense qui se perçoit sur la richesse consommée et apparemment claire.

Le critère économique, fondement de la distinction permet d'opérer également de nouvelles subdivisions à l'intérieur de ces classes d'impôts. Ainsi, on distingue entre les impôts synthétiques et les impôts analytiques.

L'étude de l'évolution des systèmes fiscaux montre que le passage d'un type d'impôt à un autre correspond à des états de développement socioéconomiques différents.

En matière d'impôts sur le revenu, le critère envisagé conduit à distinguer entre les impôts cédulaires et l'impôt unitaire (unique) sur le revenu global.

Pour les impôts sur le capital, il fait apparaître une division entre les impôts perçus périodiquement sur la détention ou la transmission d'un patrimoine (impôt sur la fortune et impôt sur les successions) et les impôts qui affectent un élément du capital, généralement à l'occasion d'une mutation (droits sur les mutations à titre onéreux et des taxations des gains en capital) ou en raison de sa détention (impôts fonciers).

Dans la classe des impôts sur la dépense, enfin, le critère retenu permet de distinguer entre les contributions indirectes ou accises qui portent sur des produits entre lesquels sont afférées des discriminations, et les taxes sur le chiffre d'affaires qui vise à atteindre la dépense en général.

1- L'impôt sur le revenu

C'est un impôt qui frappe le revenu du contribuable lors de son acquisition, de formation ou de constitution.

a- Définition du revenu

On distingue deux conceptions du revenu. L'une restrictive (la notion civiliste) l'autre large, extensive (la notion économique).

** La notion civiliste du revenu (ou juridique)*

Selon cette conception étroite, le revenu est une « somme d'argent provenant d'une source permanente d'une manière périodique ». Elle part de la distinction entre revenu et gain en capital.

En d'autres termes, le revenu est un produit périodique qui se rattache nécessairement à une source qui est soit le capital, soit le travail soit à la fois le capital et le travail.

Dès lors, les revenus sont répartis en trois grandes catégories en fonction de leur source : les revenus du capital (rentes, dividendes, intérêts, revenus fonciers) les revenus du travail (salaires, traitements) et les revenus mixtes imputables à la fois au capital mis en œuvre et au travail de leurs titulaires (le revenu d'un chef d'entreprise individuelle), mais ni les gains exceptionnels ni les plus-values ou gains en capital (différence entre le prix d'achat et le prix de vente) ne sauraient être imposés comme revenus.

Exemples : le cas d'une entreprise qui cède un élément de son actif.

** La conception économique du revenu*

Dite également théorie de l'enrichissement. Est revenu tout enrichissement du sujet économique. Il en résulte donc, que le revenu n'est pas un simple produit, mais l'enrichissement constaté durant une période donnée.

Le droit positif tunisien consacre cette conception large : l'article 12 du code de l'impôt sur le revenu consacre la théorie du bilan.

➔ Les implications :

- Tout revenu est imposable quelque soit sa forme : les revenus en nature sont imposables au même titre que les revenus en argent.

exemples : Le salarié est imposé sur son salaire, mais aussi sur le logement dont il bénéficie, le véhicule de service, etc.

- Les revenus virtuels doivent également être retenus dans les bases imposables. C'est le cas d'un appartement qui au lieu d'être loué et demeuré inoccupé.

- La définition implique en outre que les dépenses exposées pour la réalisation ou la conservation du revenu soient déduites de celui-ci.

Le revenu imposable est un revenu net (ou enrichissement net).

b- Les caractéristiques du revenu

L'impôt sur le revenu possède plusieurs caractéristiques :

- Un impôt annuel

L'impôt est établi chaque année sur le montant total des bénéfices ou revenus réalisés ou perçus l'année précédente (article 7 du code de l'IRPP et de l'IS).

De ce principe, en découle un autre, celui de l'indépendance des exercices fiscaux .

- Un impôt qui s'applique aux personnes physiques.

L'impôt sur le revenu est dû par toute personne physique (article 1^{er} du code).

- Un impôt déclaratif.

Le système fiscal tunisien repose sur la déclaration spontanée du contribuable. Cette déclaration est présumée être exacte et sincère jusque ce que l'administration démontre le contraire.

- Un impôt progressif.

L'impôt sur le revenu incarne l'idéal égalitaire. Il contribue à asseoir une certaine justice fiscale. L'article 44 du code de l'IRPP et de l'IS consacre la progressivité par tranche de telle sorte que plus le revenu augmente, plus le taux est élevé.

- Un revenu net

C'est le revenu brut, déduction faite dans divers frais de production. Sont ainsi exclus de l'assiette du revenu imposable, les frais exposés pour le contribuable pour acquérir ou conserver le revenu.

- Un revenu réalisé

Une créance est imposable dès son entrée dans le patrimoine du contribuable ; dès que la créance est certaine et inscrite au bilan.

- Revenu disponible

Un revenu est dit disponible dès que son titulaire a eu le libre usage effectif.

2- L'impôt sur le capital

** La notion fiscale de capital*

Dit aussi impôt sur la fortune ou sur le patrimoine. Dans une conception extensive, l'imposition du capital recouvre l'ensemble des prélèvements à raison soit de la détention d'éléments du capital, soit de transaction de plus-values ou gains en capital (G. Tixier).

L'impôt sur le capital atteint les éléments du patrimoine du contribuable du fait de leur possession ou de leur acquisition à titre gratuit (G. Tixier).

** Les modalités d'imposition du capital*

On distingue entre l'impôt sur le capital global et l'impôt sur les éléments particuliers du capital.

- L'impôt sur le capital global

On peut citer l'exemple de l'impôt sur la fortune qui fait l'objet d'un débat permanent.

Son institution est justifiée par les idées traditionnelles de solidarité et de justice fiscale .

- Imposition des éléments particuliers du capital

On distingue entre les impôts perçus à raison de la possession d'un élément du capital (la vignette pour les véhicules automobiles) et les impôts perçus à l'occasion de la mutation d'un élément du capital (mutation à titre onéreux ou gratuit d'un immeuble – donne droit à la perception des droits d'enregistrement).

- Taxation de la plus-value (l'accroissement de la valeur d'un bien :

Exemple : L'achat d'un terrain et sa vente.

La plus-value = prix de cession – prix d'acquisition.

3- L'impôt sur la dépense

Constitue une dépense selon G. Tixier, toute aliénation de richesse, soit par emploi de son revenu, soit par liquidation de son capital, consentie par le contribuable afin de procurer des biens ou des services.

L'impôt sur la dépense frappe les emplois du revenu ou du capital affectés à l'acquisition de biens ou de services.

Les dépenses peuvent être soit des dépenses de consommation (acquisition de denrées et de services) soit des dépenses d'investissement ou de placement (acquisition d'immeubles, de terrains, de machines, d'actions, etc).

➔ Ce sont des impôts indirects, leur montant est incorporé au prix du produit ou du service final.

Ce sont les impôts injustes, ils frappent plus lourdement les familles nombreuses qui utilisent leurs revenus dans dépenses de consommation.

Exemples d'impôts sur la dépense :

La taxe sur la valeur ajoutée et les droits de consommation.

III- Les fonctions de l'impôt

Les fonctions assignées à l'impôt sont au nombre de trois : La fonction financière, la fonction économique et la fonction sociale.

A- La fonction financière

La fonction première de l'impôt est d'assurer la couverture des charges publiques, comme le disait Gaston Jèze, « *il y a des dépenses, il faut les couvrir* ».

La conception classique, celle de l'Etat-gendarme, limite le rôle de l'impôt à l'alimentation des caisses du Trésor. L'impôt a une fonction purement financière (objectif unique) et ne doit avoir aucune influence économique (la thèse de la neutralité de l'impôt).

La primauté de l'objectif financier implique que l'impôt doit être productif (impératif de rendement) pour faire face à l'accroissement continu des dépenses publiques (la loi de Wagner).

L'impératif de rendement exige que la charge fiscale soit équitablement répartie entre les contribuables.

L'impôt ne sera bien accepté et importé que si la répartition est considérablement juste. Or la notion de justice fiscale est contingente.

B- Les fonctions économiques de l'impôt

L'impôt est utilisé comme levier de politique économique. Il exerce une action sur l'économie.

a- L'action structurelle :

On peut se proposer d'exercer par l'impôt une action globale telle que la politique des incitations fiscales en Tunisie.

La Tunisie a mis en place un dispositif incitatif pour attirer les investisseurs et encourager la création des entreprises.

b- L'action conjoncturelle

Instituer un impôt, moduler les taux de certains impôts pour faire à une crise, utiliser la fiscalité pour lutter contre l'inflation :

Bref l'action de l'impôt sur l'économie peut se manifester soit par l'allègement de la charge fiscale (exonération , abattement) soit par la surimposition, l'alourdissement de la charge fiscale (surimposer l'importation des produits de luxe, les voitures luxueuses).

Mais l'interventionnisme fiscal est en conflit avec le principe d'égalité devant l'impôt. Il est également en contradiction avec le souci de rendement de l'impôt.

C- La fonction sociale

Sur le plan social, l'impôt peut être utilisé comme un moyen de redistribution de la richesse entre les particuliers et ainsi assurer un nivellement des revenus et des fortunes : La théorie de la justice par l'impôt qui se traduit par la surimposition des plus grosses capacités contributives et l'exonération des plus faibles.

Dans certains pays, tout un dispositif juridique est mis en place en vue de réduire les inégalités : La création d'un impôt sur les fortunes, l'exonération des bas revenus.

Actuellement, la fonction sociale de l'impôt est reléguée au second plan, le souci d'alimentation des caisses du Trésor reste l'objectif premier de l'impôt. La fonction économique l'est également, mais à un degré moindre.

CHAPITRE I : L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES

Section 1 : Personnes imposables

Le code de l'IRPP et de l'IS distingue entre deux catégories de contribuables soumises à l'impôt sur le revenu :

Les personnes ayant leur résidence habituelle en Tunisie,

Les personnes n'ayant pas de résidence habituelle en Tunisie mais qui réalisent des revenus de source tunisienne.

§ 1 – Les personnes ayant une résidence habituelle en Tunisie

Aux termes de l'article 1 du code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt sur le revenu est dû au 1er janvier de chaque année, par toute personne physique ayant une Tunisie une résidence habituelle, sur l'ensemble de ses bénéfices ou revenus réalisés pendant l'année précédente.

Le domicile fiscal (ou résidence) ne tient pas compte de la nationalité du contribuable. Le terme « personne physique » couvre aussi bien les tunisiens que les étrangers.

L'article 2 du code retient 2 critères pour déterminer la résidence habituelle :

L'habitation principale et le séjour principal en Tunisie.

A- Disposition d'une habitation principale

Il s'agit des personnes qui disposent en Tunisie d'une habitation principale. En d'autres termes, est réputée résidente en Tunisie, toute personne qui y dispose, à titre onéreux ou gratuit d'une habitation principale à titre de propriétaire, de locataire, d'usufruitier ou même en tant que simple occupant.

La notion d'habitation principale suppose la permanence de l'installation de la personne en Tunisie.

La notion d'habitation principale s'entend de tout lieu choisi par la personne physique pour sa résidence habituelle (où se trouvent son conjoint, ses enfants...) et exclut donc les résidences utilisés même durablement, pour des considérations d'affaires ou de travail.

B- Séjour principal

Est considérée résidente, toute personne qui, sans disposer d'habitation principale en Tunisie, y séjourne pendant une période égale ou supérieure à 183 jours durant l'année civile. L'appréciation de la durée de séjour s'effectue année par année.

Soulignons que le droit fiscal international retient le « foyer d'habitation permanent ». Le foyer est défini comme étant le lieu où habite la famille, c'est-à-dire où la famille du contribuable a sa résidence habituelle, effective et permanente.

C- Cas des fonctionnaires et agents de l'Etat en service à l'étranger

Lorsque ces personnes n'apportent pas la preuve qu'elles ont été soumises à l'étranger à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus, elles seront par conséquent considérées comme ayant une résidence habituelle en Tunisie et donc comme fiscalement imposables en Tunisie.

§ 2 – Les personnes physiques n'ayant pas de résidence habituelle mais imposables à raison des revenus de source tunisienne

Les personnes non résidentes qui réalisent des revenus de source tunisienne ou qui réalisent la plus-value prévue au paragraphe 2 de l'article 27 du code sont soumises à l'impôt.

Toutefois, l'impôt n'est pas dû sur :

- les intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles ;
- les revenus distribués au sens de l'alinéa « a » du paragraphe II et du paragraphe II bis de l'article 29 du présent code et les tantièmes attribués aux membres du conseil d'administration visés au paragraphe 3 de l'article 30 du présent code et les revenus visés à l'article 31 du présent code ;
- les rémunérations payées par les entreprises totalement exportatrices telles que définies par la législation en vigueur, au titre :
 - o des droits d'auteur ;
 - o de l'usage, de la concession de l'usage ou de la cession d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé de fabrication, y compris les films cinématographiques ou de télévision ;

- o de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique ;
- o des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ;
- o des études techniques ou économiques, ou d'une assistance technique ;
- les rémunérations pour affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international ;
- la plus-value de cession des valeurs mobilières.

§ 3 – Les personnes physiques résidentes exonérées

Aux termes de l'article 6 du code de l'IRPP et de l'IS, sont exonérés de l'impôt sur le revenu, les agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère sous réserve de réciprocité.

Sont également exonérées, les personnes dont le revenu imposable annuel après abattement des déductions communes ne dépasse pas 1500D.

Section II : La liquidation de l'impôt

Pour procéder à la liquidation de l'impôt, il faut déterminer le revenu catégoriel (§1) et le revenu net global (§2) pour pouvoir calculer l'impôt (§3).

§ 1- Détermination du revenu catégoriel

Le revenu net catégoriel imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris les avantages en nature sur les charges et dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu (article 8 du code).

Les revenus réalisés au cours de l'année par le contribuable sont déterminés et évalués suivant les règles propres à chaque catégorie de revenus.

Il en résulte, des modes variés et divers de détermination du revenu imposable.

Revenu net catégoriel = Produit brut – charges

§ 2 : Détermination du revenu net global

Le revenu net global est constitué par l'addition des revenus nets catégoriels. Le total ainsi obtenu est en principe un total net, puisque les chiffres retenus dans l'addition pour chacune des catégories de bénéfices ou revenus sont eux-mêmes des chiffres nets obtenus en déduisant du revenu catégoriel les charges imputables sur ce revenu catégoriel.

Cependant, le total net ainsi obtenu est encore susceptible de certaines corrections. Pour obtenir le revenu net global imposable, il convient de déduire du revenu brut global des déductions dites **déductions communes** et de tenir compte de certaines exonérations.

Revenu net global = la somme algébrique des revenus nets catégoriels après déduction des déficits éventuels.

A – Les déductions communes

Pour déterminer le revenu net global imposable, il convient de déduire de la somme des revenus nets catégoriels imposables un certain nombre de déductions dites communes lorsqu'elles ne sont pas prises en compte dans l'évaluation de l'une des catégories de revenus.

Ces déductions constituent en quelque sorte des charges déductibles du revenu global.

Revenu net global = La somme des revenus nets catégoriels après déduction des déficits éventuels.

Revenu net imposable = Revenu net global – déductions communes

En régime de droit commun, la fiscalité tunisienne comprend huit types de charges susceptibles de faire l'objet d'une déduction du revenu global :

- 1) Les arrérages de rentes,
- 2) La prime d'assurance vie,
- 3) La franchise sur les intérêts de l'épargne et des obligations,
- 4) La déduction forfaitaire au titre de chef de famille.
- 5) Les déductions forfaitaires au titre des enfants à charge.
- 6) La déduction au titre des parents à charge.

7) Les dons au 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires.

8) Les sommes payées au titre du remboursement des prêts universitaires en principal et intérêts.

Pour être déductibles, les charges communes du revenu global doivent présenter les caractéristiques suivantes :

- (1) Être prévues par la loi : Ainsi, seules les déductions expressément énoncées par la loi sont susceptibles d'être retranchées du revenu global imposable.
- (2) Ne pas faire l'objet d'une double déduction : Ainsi, lorsqu'une charge faisant partie de la liste des déductions communes a déjà fait l'objet de déduction au niveau d'un revenu catégoriel (tel peut être le cas des dons au 26-26 ou de la franchise au titre des intérêts par exemple), elle n'est plus déductible du revenu global.
- (3) Hormis les abattements forfaitaires liés à la famille, pour être déductible, la charge du revenu global doit avoir fait l'objet d'un paiement au cours de l'année au titre de laquelle l'impôt est dû.
- (4) La charge doit être justifiée de façon probante.

La justification est exigée au moment du dépôt de la déclaration. Elle peut faire l'objet d'une demande de justification adressée par l'administration au contribuable.

1- Les arrérages des rentes payées à titre obligatoire et gratuit (*article 39-I.1 du code de l'IRPP et de l'IS*)

Pour être déductible du revenu global, la rente ou la pension doit remplir trois conditions cumulatives :

- (1) être due à titre obligatoire : le caractère obligatoire résulte d'une décision de justice (tel est le cas par exemple d'une pension alimentaire versée en cas de divorce). Il peut aussi résulter d'un engagement librement consenti lorsqu'il découle d'un titre faisant preuve d'une obligation.
- (2) la rente ou la pension doit être due à titre gratuit.

- (3) le montant déductible est limité au montant effectivement payé au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est due dans la limite de la somme exigible en vertu de l'obligation légale.

2- Les primes afférentes aux contrats d'assurance-vie (*article 39.l.2 du code de l'IRPP et de l'IS*)

Sont déductibles du revenu global, les primes afférentes aux contrats d'assurance-vie individuels ou collectifs lorsqu'ils comportent l'une des trois garanties suivantes :

- (1) Garantie d'un capital à l'assuré en cas de vie d'une durée effective au moins égale à dix ans.
- (2) Garantie d'une rente viagère à l'assuré avec jouissance effective différée d'au moins dix ans.
- (3) Garantie d'un capital en cas de décès au profit du conjoint, des ascendants ou descendants de l'assuré.

Ces versements sont admis en déduction dans la limite de 800 dinars par an, majoré de :

- 400 dinars au titre du conjoint
- et 200 dinars au titre de chacun des enfants à charge au sens de la législation en vigueur.

3 – La franchise sur les intérêts de l'épargne et des obligations (*article 39.l.1 du code de l'IRPP et de l'IS*)

Bien que faisant l'objet de retenue à la source au taux de 20%, calculée sur leur montant brut, les intérêts perçus par les personnes physiques au cours d'une année au titre des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques ou de la Caisse d'Epargne Nationale de Tunisie ou au titre des emprunts obligataires bénéficient d'une franchise fiscale (et sont de ce fait déductibles du montant des intérêts imposables) dans la limite d'un montant annuel global de 1500 dinars sans que ce montant n'excède 1000 dinars pour les intérêts provenant des comptes spéciaux d'épargne ouverts auprès des banques et auprès de la caisse d'Epargne Nationale de Tunisie.

4- La déduction forfaitaire au titre de chef de famille (*article 40.1 du code de l'IRPP et de l'IS*)

En sa qualité de chef de famille, tout contribuable a droit à une déduction du revenu global de 150 dinars par an.

Aux termes de l'article 5 du code de l'IRPP et de l'IS, a le statut fiscal de chef de famille :

- L'époux ;
- Le divorcé ou la divorcée qui a la garde des enfants ;
- Le veuf ou la veuve ;
- L'adoptant ou l'adoptante ;
- L'épouse qui justifie que le mari ne dispose d'aucune source de revenu durant l'année précédant celle de l'imposition ;
- La femme remariée qui a la garde d'enfants issus d'un précédent mariage.

5- Les enfants à charge (*article 40.II et III du code de l'IRPP et de l'IS*)

Le chef de famille a droit à une déduction du revenu global au titre des enfants à charge calculée selon le nombre d'enfants, leur rang et leur statut.

Sont considérés fiscalement comme enfants à charge et à la condition de ne pas avoir de revenus déclarés distinctement de ceux du chef de famille :

- les quatre premiers enfants ou les enfants adoptés âgés de moins de 20 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ou de moins de 25 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition si l'enfant poursuit des études supérieures sans bénéficier d'une bourse d'études.
- tout enfant infirme quels que soient son âge ou son rang.

La déduction au titre des enfants à charge est fixée aux sommes suivantes :

Les 4 premiers enfants				
Rang de l'enfant	Agés de moins de 20 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition	Etudiants non boursiers âgés de moins de 25 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition		Les enfants infirmes
1 ^{er}	90	300	1 ^{er}	500
2 ^{ème}	75	300	2 ^{ème}	500
3 ^{ème}	60	300	3 ^{ème}	500
4 ^{ème}	45	300	4 ^{ème}	500
5 ^{ème}	0	0	5 ^{ème}	500
6 ^{ème}	0	0	6 ^{ème}	500
Plafond	270	...	Etc...	500D/par enfant infirme

6- Les parents à charge (*article 40.IV du code de l'IRPP et de l'IS*)

Tout contribuable a droit à une déduction au titre de chaque parent à charge dans la limite de 5% du revenu net soumis à l'impôt plafonnée au maximum à 150 dinars par parent à charge (150 dinars par an pour la mère et 150 D par ans pour le père), à la triple condition que :

- (1) Le montant déduit chez le contribuable figure sur la déclaration des revenus du parent bénéficiaire en tant que pension reçue.
- (2) La déclaration annuelle des revenus du parent bénéficiaire est déposée concomitamment (en même temps) avec la déclaration annuelle du contribuable qui mentionne la déduction au titre du parent à charge.
- (3) Le revenu du ou des parents à charge y compris le montant déductible chez le contribuable donneur n'excède pas le salaire minimum interprofessionnel garanti.

Lorsque la charge des parents est assurée par plus d'un enfant, les enfants contribuables se répartissent le montant de la déduction autorisée au titre de leurs parents à charge.

7- Déduction des dons donnés au 26-26, ai 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires du revenu global. [26-26 (*article 29 de la loi n° 92-122 du 29 décembre 1992*), au 21-21 (*article 15 de la loi n° 99-101 du 31 décembre 1999*) et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires (*article 13 de la loi n° 2000-98 du 25 décembre 2000*)].

A l'exception des contribuables soumis à un régime de forfait d'impôt, tout contribuable donneur au 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires peut déduire les montants ainsi offerts de son revenu imposable.

Lorsque la personne exerce une activité soumise selon le régime réel, ces dons comptabilisés parmi les charges d'exploitation sont déductibles pour leur totalité au niveau de la détermination du revenu net catégoriel.

Quant aux personnes soumises à un régime de forfait d'assiette, ainsi que celles qui n'imputent pas ces dons servis à leur exploitation, le montant de ces dons effectués est déductible en totalité au niveau de leur revenu global mais dans la limite de ce dernier.

Pour les salariés, les dons versés au fonds national de solidarité 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires sont déductibles du revenu imposable après abattement de 10% pour frais professionnels et avant déduction des dégrèvements fiscaux au titre du réinvestissement.

Les personnes soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime du forfait d'impôt (légal ou optionnel) ne peuvent déduire les sommes versées au 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires que lorsqu'elles réalisent des revenus relevant d'autres catégories que les BIC et qui ne peuvent être que des revenus de valeurs et capitaux mobiliers.

Dans la mesure où un forfaitaire réalise des revenus relevant des RVM et/ou des RCM, il peut déduire les dons au 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires des revenus réalisés dans ces autres catégories.

Dans le cas contraire où un forfaitaire ne réalise aucun autre revenu catégoriel, aucune déduction n'est possible.

Cette règle applicable au 26-26, au 21-21 et au fonds de soutien, d'entretien et de maintenance des établissements scolaires s'applique aussi à toutes les déductions communes pour les personnes soumises au régime du forfait d'impôt.

8- Les sommes payées au titre du remboursement des prêts universitaires en principal et intérêts (article 39-1 du code de l'IRPP et de l'IS)

Aux termes de l'article 39-1-3, sont déductibles du revenu global les sommes payées au titre du remboursement des prêts universitaires en principal et intérêts.

B- Les exonérations

L'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS exonère de l'impôt les revenus suivants :

- 1) Les rentes viagères et allocations temporaires accordées aux victimes d'accident de travail ou aux ayants droit.
- 2) Les rentes viagères servies en représentation de dommages et intérêts en vertu d'un jugement pour la réparation d'un préjudice corporel.
- 3) Les traitements, salaires et indemnités servis par les Etats étrangers au profit du personnel détaché auprès du gouvernement Tunisien dans le cadre de la coopération technique.
- 4) Les allocations, Indemnités et prestations servies sous quelle que forme que ce soit en application de la législation relative à l'assistance, à l'assurance et à la sécurité sociale : Sont à ce titre non soumis à l'impôt les allocations familiales, les indemnités de maladies ainsi que toutes les prestations fournies par la sécurité sociale. Il en est de même des indemnités d'assurance autres que professionnelles.

Dans le même sens, l'article 115 de la loi n° 60-30 du 14/12/1960 relative à l'organisation des régimes de sécurité sociale dispose que les personnes qui bénéficient des prestations sociales sont exemptes de tous impôts et taxes sur les sommes perçues par elles au titre desdits régimes sociaux.

- 5) L'indemnité de licenciement dite gratification de fin de service : La gratification de fin de service est exonérée dans les limites fixées dans le cadre de la législation régissant le travail ou dans les limites fixés dans le cadre des opérations de licenciement de salariés pour des raisons économiques et approuvées par la commission de contrôle des licenciements et par l'inspection du travail ou fixées

dans le cadre des décisions de la commission d'assainissement et de restructuration des entreprises à participation publique.

- 6) Les allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi supportés par les salariés dans la mesure où elles sont justifiées : Sont à ce titre non soumis à l'impôt selon la doctrine administrative (BODI ; Texte DGI n° 90/07, Note Commune n°2 ; pages 49 à 65) :
- L'indemnité de salissure ;
 - L'indemnité de panier ou la nourriture servie au personnel astreint à rester sur les lieux du travail durant les heures de repas ;
 - Le logement pour les personnes astreintes à rester sur les lieux du travail même en dehors des heures de service ou son équivalent en indemnité servie en argent ;
 - Le logement fourni par l'employeur du fait de l'isolement du lieu du travail ;
 - L'uniforme de travail et le matériel de sécurité ;
 - Les avantages octroyés pour des raisons de protection sanitaire du salarié ;
 - La prise en charge du téléphone en raison de son utilisation pour les besoins du service ;
 - Les remboursements de frais effectués soit sur justifications produites par le salarié (telles que factures d'hébergement, de restaurant, de transport, etc...) ou sur la base d'un forfait fixé par un texte réglementaire ;
 - Les sommes prélevées sur le fonds social pour servir le financement d'œuvres sociales ou des divers avantages au personnel (tels que les tickets restaurants, etc...) ;
 - La fourniture gratuite de publications périodiques ;
 - La gratuité du transport pour les agents actifs des sociétés de transport.
 - Les intérêts de l'épargne logement servis aux titulaires de contrats d'épargne-logement.
 - Les intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles.

- Les intérêts des comptes courants ouverts entre industriels, commerçants ou exploitants agricoles à la condition que les opérations inscrites au compte courant se rattachent exclusivement à la profession : après avoir rappelé la définition du compte courant conformément aux dispositions de l'article 728 du code de commerce, la doctrine administrative précise les conditions de cette exonération en ces termes (BODI. ; Texte DGI n° 90/22, Note Commune n° 17 ; pages 111 et 112) ; « L'exonération des intérêts créditeurs des comptes courants ouverts entre industriels, commerçants ou exploitants agricoles est subordonnée aux deux conditions suivantes :

- Les contractants doivent avoir l'un et l'autre la qualité d'industriel, de commerçant ou d'exploitant agricole, mais il suffit que l'une ou l'autre des parties exerce l'une ou l'autre des activités visées.

- Les opérations inscrites au compte courant producteur d'intérêt créateur doivent se rattacher exclusivement à une activité industrielle, commerciale ou d'exploitation agricole exercée par l'une ou l'autre des parties ».

- Bien entendu, l'exonération des intérêts créditeurs de compte courant ne concerne que les industriels, commerçants et agriculteurs personnes physiques.

- Les dividendes distribués régulièrement par les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés : sont à ce titre exonérés d'impôt sur le revenu des personnes physiques :

- Les dividendes des parts sociales dans les sociétés à responsabilité limitée ;

- Les dividendes, c'est-à-dire, les distributions officielles de bénéfices décidées par les organes compétents de l'entreprise et qui profitent à l'ensemble des actionnaires au prorata de leurs droits dans les sociétés anonymes.

- Les tantièmes, qui sont des distributions aux membres du conseil d'administration, et dont la répartition est subordonnée à la distribution de dividendes aux actionnaires.

- L'indemnité d'expatriation, émoluments, indemnités et autres avantages reçue par les salariés au titre de leur activité à l'étranger à condition que l'employeur soit domicilié ou établi en Tunisie et que l'activité se rapporte aux :

- . Etudes techniques ou économiques ou sociales ou environnementales ou à l'assistance technique.

. Travaux de construction, de montage, opérations de maintenance ou activités de surveillance s'y rattachant.

- Les intérêts des comptes d'épargne pour les études, ouverts auprès des banques par les parents au profit de leurs enfants.

- La plus-value réalisée par les salariés suite à la levée de l'option de souscription au capital social des sociétés exerçant essentiellement dans le secteur de services informatiques, d'ingénierie informatique et de services connexes ainsi que les sociétés qui opèrent essentiellement dans les secteurs de la technologie de communication et des nouvelles technologies à condition que :

- l'offre de l'option ne concerne pas les salariés dont la participation au capital social de la société excède, au moment de l'offre de l'option, 10% de son capital souscrit,

- les actions ou les parts concernées ne fassent pas l'objet de cessions avant l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'option est levée.

- La plus-value est calculée sur la base de la différence entre la valeur réelle des actions et des parts sociales, déterminée à la date de la levée de l'option d'une part, et la valeur de souscription à ces actions ou parts sociales ou de leur acquisition, d'autre part.

- Les cotisations payées par les employeurs dans le cadre des contrats collectifs d'assurance vie visés par le paragraphe 2 de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS.

- Les intérêts des comptes d'épargne pour l'investissement dans la limite de 2.000 dinars par an.

- Aux termes de l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS, ne sont soumis à l'impôt tunisien sur les revenus et bénéfices les rémunérations suivantes-versées aux non résidents :

- . Les intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles ;

- . Les dividendes et tantièmes régulièrement distribués par les sociétés soumises à l'IS ;

- . Les rémunérations payées par les entreprises totalement exportatrices au titre des redevances ;
- . Les rémunérations pour affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international ;
- . La plus-value de cession des valeurs mobilières.

§3 – Les régimes spéciaux de détermination du revenu global : L'évaluation basée sur les éléments de train de vie et l'accroissement du patrimoine.

Le législateur a codifié sous l'article 42 du code une méthode de détermination du revenu imposable sur une autre base que la stricte réalité (B). Ce mode d'imposition forfaitaire permet à l'administration de déclencher ce régime spécial sous certaines conditions (A).

A- Les conditions d'application du régime

Elle sont au nombre de deux et doivent être remplies cumulativement :

- Disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et les revenus qu'il réalise,
- La somme forfaitaire obtenue en appliquant le barème doit dégager un revenu supérieur à 40%, le revenu net global déclaré.

B- La détermination de la base forfaitaire d'imposition

Ce régime d'imposition s'appuie sur un barème, qui énonce pour chacun des éléments de train de vie, un revenu présumé.

Aux termes de l'article 42 du code de l'IRPP et de l'IS, lorsque l'évaluation forfaitaire selon les éléments de train de vie excède d'au moins 40%, pour l'année d'imposition l'année précédente, le montant du revenu net global déclaré, la somme forfaitaire ainsi déterminée constitue un revenu imposable minimum à charge pour le contribuable d'apporter la preuve contraire.

L'évaluation forfaitaire est effectuée en appliquant à certaines des éléments de train de vie un barème établi.

Détermination du revenu forfaitaire

Selon les éléments du train de vie

Eléments de train vie	Revenu forfaitaire correspondant
I. Valeur locative de la résidence principale, déduction faite de celle s'appliquant aux locaux ayant un caractère professionnel.	3 fois la valeur locative réelle
II. Valeur locative des résidences secondaires en Tunisie et hors de Tunisie	6 fois la valeur locative réelle
III. Employés de maisons, et autres employés à l'exclusion du premier : - pour chaque personne âgée de moins de 60 ans.	500 D
IV. Voitures automobiles destinées au transport des personnes : Par cheval-vapeur de la puissance de la voiture : - lorsque celle-ci est égale ou inférieure à 6 CV - lorsque celle-ci est comprise entre 7 et 10 CV - lorsque celle-ci est comprise entre 11 et 15 CV - lorsque celle-ci est supérieure à 15 CV	150 D 300 D 450 D 600 D Avec abattement de 1/3 pour les voitures âgées de 5 à 10 ans et de 2/3 pour celles âgées de 10 à 20 ans.
V. Yacht ou bateaux de plaisance jaugeant au moins 3 tonneaux de jauge internationale : - pour chaque tonneau	500 D
VI. Avion de tourisme : - par cheval-vapeur de la puissance de l'avion	300 D
VII. Voyage d'agrément et de tourisme à l'étranger	5 fois le prix du titre de transport majoré de 5 fois de montant de l'allocation touristique autorisée par la BCT
VIII. Piscine	5000 D

§ 4- Le calcul de l'impôt

L'impôt sur le revenu est un impôt progressif, selon la méthode de la progressivité par tranches. Dans cette méthode, le revenu imposable est découpé en tranches successives, imposables l'une après l'autre à un taux qui croit de tranche en tranche jusqu'à une dernière tranche à partir de laquelle le taux devient proportionnel, constant, de manière à éviter la confiscation à laquelle conduirait une progressivité illimitée.

Exemple : Soit un contribuable qui dispose d'un revenu net global imposable de 45.000 DT. Calculer l'impôt dû.

A ce revenu net global imposable, on applique le barème d'imposition progressive prévu par l'article 44.I. du code de l'IRPP et de l'IS.

Pour ce revenu de 33.000 DT il faut procéder de la manière suivante :

- Déterminer les tranches de manière séparée :
 - La tranche inférieure, celle qui se situe entre 00DT et 1500DT. Cette tranche comprend 1500 dinars. Le taux applicable à cette tranche est de 0%, soit $1.500 \times 0\% = 0$ DT.

Cette tranche est exonérée puisque l'impôt du est égal à zéro.

- La deuxième tranche : entre 1.500 et 5.000 DT soit 5.000 DT soit $5.000 - 1.500 = 3.500$ DT, le taux applicable à cette tranche est de 15% soit $3.500 \text{ DT} \times 15\% = 524$ DT.
- La troisième tranche, celle qui se situe entre 5.000 et 10.000 DT, soit $10.000 - 5.000 = 5.000$ DT, soit $10.000 - 5.000 = 5.000$ DT.

A ce montant, on applique le taux de 20%, soit $5.000 \text{ DT} \times 20\% = 1.000$ DT.

- La quatrième tranche 10.000 et 20.000 DT c'est-à-dire $20.000 - 10.000 = 10.000$ DT. A ce montant il faut appliquer le taux correspond de 25%, soit $10.000 \text{ DT} \times 25\% = 2.500$ DT
- La cinquième tranche se situe entre 20.000 à 50.000DT. L'impôt propre à cette tranche est de $25.000 \text{ DT} \times 30\% = 7.500$ DT.

En d'autres termes plus simples de quantum de l'impôt à payer s'opère de la manière suivante :

Tranches de revenus :

1500	x 0	= 0
3500	x 15 %	= 525,000 D
5000	x 20 %	= 100,000 D
10.000	x 25 %	= 2.500,000 D
25.000	x 30 %	= 7.500,000 D

Total : 45.000 11.525.000 L'impôt dû.

Section III : Le recouvrement de l'impôt

Seront examinés : les modalités de paiement, les délais et le lieu de dépôt de la déclaration des revenus.

§1 – Les modalités de paiement de l'impôt

A- Les acomptes provisionnels

a- Les personnes soumises

1) Les personnes physiques réalisant des bénéfices industriels et commerciaux et des professions non commerciales.

Les personnes physiques exerçant une activité commerciale ou une profession non commerciale sont soumises au paiement de 3 avances au titre de l'impôt dû en raison de leurs revenus ou bénéfices appelés « acomptes provisionnels ».

Payables à partir de la 2^{ème} année d'activité, ces acomptes sont perçus par échéances égales chacune à 30% de l'impôt dû.

2) Les personnes soumises à un forfait d'impôt autres que les artisans :

Ces acomptes constituent un complément d'impôt dû par les personnes soumises à un forfait d'impôt autres que les artisans et les personnes ayant choisi l'impôt forfaitaire optionnel de 1.500 D à raison de 3 versements de 30% chacun. (L'article 44 al. 3 § IV).

b- Les personnes exonérées

Sont exonérées du paiement des acomptes provisionnels :

- Les exploitants dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche.
- Les artisans soumis au régime forfaitaire optionnel (l'article 44-§IV – 1 bis).
- Les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu à raison des traitements et salaires.
- Les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu à raison des revenus fonciers et des revenus des capitaux mobiliers et des valeurs mobilières.

c) Base et taux des acomptes provisionnels

Les acomptes provisionnels sont perçus selon trois (3) échéances forfaitaires égale chacune à 30% du montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année précédente.

d) Délais de paiement des acomptes provisionnels

Les déclarations des acomptes provisionnels et leur paiement s'effectuent pendant les vingt premiers jours du sixième, neuvième et douzième mois qui suivent la clôture de l'exercice.

c) L'imputation des acomptes provisionnels sur l'impôt sur le revenu ou restitution de ces acomptes non importés après trois années

Les acomptes provisionnels payés au titre d'une année sont imputables sur l'impôt sur le revenu dû au titre de cette même année, l'excédent non imputé est imputable sur les acomptes provisionnels ou sur l'impôt annuel exigible ultérieurement.

Si au bout de la 3^{ème} année il persiste encore un reliquat non imputé, il est restituable sur demande. Il peut également continuer à faire l'objet d'une imputation.

Le délai de trois années commence à courir à compter de la date du dépôt de la déclaration des revenus et non à partir de la date de paiement des acomptes.

B- La retenue à la source tend à devenir le mode de droit commun du recouvrement de l'impôt.

Technique de recouvrement, « la retenue à la source est à l'origine une perception anticipée opérée pour le compte de l'Etat par un tiers payeur, à valoir sur les acomptes provisionnels ou l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le bénéficiaire à raison de ses revenus ».

a- Un champ d'application étendu

La retenue à la source s'applique aux :

- Traitements, salaires, pensions et rentes viagères.
- Les revenus des professions non commerciales : honoraires des profession libres (médecins, avocats, ...).
- Les revenus fonciers (loyers, plus-values immobilières).
- Les revenus de capitaux mobiliers et les jetons de présence,

- Rémunérations au titre des activités non commerciales...

b- Des taux variés

Ces taux sont variés et sont souvent modifiés par le législateur (l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS).

§ 2 – Délais de la déclaration annuelle des revenus

A- Contribuables ayant une seule catégorie de revenu

- jusqu'au 25 février pour les personnes qui réalisent des revenus de capitaux mobiliers, des revenus fonciers et des revenus de source étrangère. Ces revenus sont considérés comme une seule catégorie de revenu.

- jusqu'au 25 avril pour les commerçants.

- jusqu'au 25 mai pour les prestataires de services et les personnes qui exercent une activité industrielle ou une profession non commerciale ainsi que les personnes qui exercent plusieurs activités ou qui réalisent plus d'une seule catégorie de revenu.

- jusqu'au 25 juillet pour les personnes qui exercent une activité artisanale.

- jusqu'au 25 août pour les personnes qui réalisent, des bénéfices d'exploitation agricole ou de pêche.

- jusqu'au 5 décembre pour les salariés et les bénéficiaires de pension ou de rentes viagères.

- Pour les personnes dont la date de clôture de l'exercice est arrêté à une date autre que le 31/12), la déclaration doit être déposée jusqu'au vingt cinquième jour du troisième mois qui suit la dite date.

B- Contribuables exerçant plusieurs activités et cumulant plusieurs revenus

Dans ce cas, la déclaration annuelle des revenus regroupant l'ensemble des revenus doit être déposée jusqu'au 25 mai si l'une des activités relève du commerce, de l'industrie, des prestations de service ou des bénéfices des professions non commerciales.

Il en est de même des personnes qui cumulent une activité artisanale et une activité salariée.

C- Personnes n'exerçant aucune activité et ne réalisant aucun revenu

Les personnes oisives (sans activité et sans profession) ne sont soumises à aucun délai précis de déclaration et peuvent par conséquent déposer leur déclaration sans pénalité à n'importe quelle date de l'année.

§ 3 – Lieu de dépôt de la déclaration annuelle des revenus

Il y a lieu de distinguer entre les contribuables domiciliés en Tunisie (A) et les contribuables non domiciliés (B).

A- Les contribuables domiciliés en Tunisie

Pour les contribuables domiciliés en Tunisie, soumis à l'IRPP, le lieu d'imposition est réputée être :

- celui de leur établissement pour les personnes exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale ou une profession non commerciale ;
- celui de leur résidence pour les autres cas.

En cas de pluralité des établissements ou de résidences, au lieu du principal établissement ou résidence. Le lieu du principal établissement ou résidence est en principe celui où réside l'intéressé de façon effective et habituelle.

B- Personnes non domiciliées en Tunisie

Pour les personnes non domiciliées en Tunisie :

- Le siège de l'administration dont ils relèvent pour les fonctionnaires ou agents de l'Etat exerçant leurs fonctions à l'étranger,
- Le siège de leur activité, ou encore le lieu où se trouve le plus important de leurs biens pour les personnes exerçant des activités en Tunisie ou y possédant des biens sans y avoir leur domicile.

Dans tous les cas, le lieu d'imposition est apprécié le 31 décembre de l'année de perception des revenus.

CHAPITRE II : L'IMPOT SUR LES SOCIETES

Cet impôt a été créé pour appréhender le résultat réalisé par les personnes morales, plus précisément les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée, sociétés en commandites par actions).

L'autonomie institutionnelle et de gestion confère à ces sociétés une capacité contributive propre, distincte de celle des associés et justifié l'imposition des profits réalisés au nom de la société.

Section I : Le champ d'application de l'impôt sur les sociétés

§1 – Les personnes imposables

A- Personnes morales tunisiennes

Il s'agit :

- 1) des sociétés visées à l'article 7 du code des sociétés commerciales ;
- 2) des coopératives de production, de consommation ou de services et leurs unions ;
- 3) des établissements publics et les organismes de l'Etat, des gouvernorats et des communes à caractère industriel et commercial jouissant de l'autonomie financière ;
- 4) des sociétés civiles s'il est établi qu'elles présentent en fait les caractéristiques des sociétés de capitaux ;
- 5) des coparticipants des sociétés en participation, les membres des groupements et les coparticipants dans les fonds communs de créances visés à l'article 4 du code de l'IRPP et de l'IS lorsqu'ils ont la forme de personnes-morales soumises à l'impôt sur les sociétés ;

B- Etablissements stables en Tunisie de sociétés étrangères

Les établissements stables tunisiens de sociétés étrangères sont soumis à l'impôt sur les sociétés (l'I.S.) en raison de leurs activités tunisiennes lorsqu'ils relèvent d'une personne morale étrangère qui aurait été passible de l'I.S.

Toute personne morale étrangère membre d'un groupement ou d'une société en participation ou qui réalise des revenus d'immeubles en Tunisie est considéré comme étant

établie en Tunisie, ce qui la rend passible de l'I.S. en raison des revenus réalisés en Tunisie lorsqu'elle a la forme d'une société passible de l'I.S.

C- Personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie

Aux termes de l'article 45-II du code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt sur les sociétés est dû par les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie qui réalisent des revenus de source tunisienne ou une plus-value provenant de la cession d'immeubles sis en Tunisie ou des droits y relatifs ou des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières et non rattachés à des établissements situés en Tunisie et ce, à raison des seuls revenus ou plus-values.

Le même article précise que la dite plus-value est égale à la différence entre le prix de cession et le prix de revient ou d'acquisition.

§ 2- Les personnes exonérées

A- Les exonérations de droit commun

(L'article 46 du code l'IRPP et de l'IS)

Sont exonérés de l'impôt sur les sociétés dans la limite de leur objet social :

- 1) Les groupements interprofessionnels qui ne réalisent pas à titre principal des activités lucratives et dont les ressources sont d'origine fiscale ou parafiscale ;
- 2) Les assurances mutuelles régulièrement constituées ;
- 3) Les caisses d'épargne et de prévoyance administrées gratuitement ;
- 4) Les établissements publics, les organismes de l'Etat ou des collectivités publiques locales sans but lucratif ;
- 5) Les coopératives de services dont l'activité concourt à la commercialisation des produits agricoles ou de pêche et opérant dans l'enceinte des marchés de gros ;
- 6) Les coopératives de services agricoles et de pêche ;
- 7) Les coopératives ouvrières de production ;
- 8) La Caisse des Prêts et de Soutien des Collectivités Locales ;
- 9) Les sociétés d'investissement à capital variable prévues par le loi n° 2001-83 du 24 juillet 2001 portant promulgation du code des organismes de placement collectif.

B- Exonération totale en vertu de la législation relative aux avantages fiscaux

Ces exonérations sont nombreuses et variées :

* L'exonération totale de l'IS bénéficie de façon permanente aux organismes financiers et bancaires travaillant exclusivement avec les non résidents, régis par la loi 85-18 du 6 décembre 1985.

* L'exonération de l'IS bénéficie aussi aux banques d'investissement régies par la loi n° 88-93 du 2 août 1988 pendant les 5 premières années et les 15 années suivantes lorsque la totalité de leurs bénéfices sont mis en réserves non distribuables, sauf en cas de liquidation.

* L'exonération totale de l'IS bénéficie également, mais de façon temporaire pendant les 10 premières années, aux activités suivantes :

- Les entreprises totalement exportatrices régies par le code des investissements qui optent au régime de l'exonération (l'exonération totale s'étend jusqu'au 31=12=2007 pour les entreprises dont la période d'exonération de 10 ans se termine avant cette date);

- Les entreprises installées dans les parcs d'activités économiques régies par la loi n° 92-81 du 3 août 1992 telle que modifiée par les lois subséquentes, qui optent au régime de l'exonération au titre des revenus d'exportation ;

- Les entreprises agricoles et de pêche, de première transformation, de conditionnement, de la production et des services liés à la production agricole et de la pêche régies par le code des investissements.

- Les entreprises d'industries manufacturières (sauf certaines exclusions), de tourisme, de l'artisanat et certains services réalisés dans les zones de développement régional;

- Les entreprises d'hébergement et de restauration des étudiants conformément à un cahier de charges établi par le ministère de tutelle;

- Les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents régis par la loi n° 2001-94 du 7 août 2001.

Section II : La territorialité de l'IS

En vertu des dispositions de l'article 447 du code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt sur les sociétés frappe les bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées en Tunisie et ceux

dont l'imposition est attribuée à la Tunisie par une convention internationale de non double imposition.

§ 1 - Les règles applicables en l'absence de convention fiscale internationale

La conception tunisienne de la territorialité conduit à n'appréhender que le bénéfice - ou le déficit - directement lié à l'activité réalisée sur le territoire tunisien par une entreprise tunisienne ou un établissement stable d'une société étrangère.

Par ailleurs, il résulte de l'examen du droit comparé (jurisprudence française notamment) que l'exercice habituel d'activité commerciale ou industrielle peut s'effectuer selon trois (3) modalités : ce sont respectivement les notions d'établissement, de représentant et de cycle commercial complet.

A- L'établissement s'analyse comme une installation matérielle plutôt durable qui abrite la réalisation d'opérations économiques destinées à générer des profits. Elle institue un centre de profit autonome puisqu'elle dégage des résultats identifiables séparément de ceux réalisés par l'entreprise mère. L'établissement doit normalement posséder une autonomie propre au sein de l'entreprise mère (personnel distinct, comptabilité séparée, un centre de décision effective).

Il en est ainsi d'un comptoir de vente, d'une unité de production industrielle ou d'un chantier. Il ne s'applique en revanche pas à un bureau d'achat.

B- Le représentant est un établissement stable à lui tout seul : proposé de l'entreprise, il agit dans un Etat étranger pour le compte de celle-ci. Il doit être soigneusement distingué du simple collaborateur commercial, envoyé pour recueillir des commandes sans engager pour autant la société, mais aussi du représentant ni dépendant (autonome) à l'étranger qui constitue une entreprise totalement distincte sur le plan fiscal de l'entreprise mère.

Le représentant est un mandataire qui agit pour le compte de l'entreprise avec une certaine autonomie mais dont les actes engagent celle-ci.

C- Le cycle commercial complet

Le cycle commercial complet à l'étranger correspond à un ensemble d'opérations commerciales qui s'enchaînent pour former une activité complète dans un autre Etat. Il s'agit des opérations d'achat suivies de ventes de marchandises, des opérations

d'extraction, de transformation, de lotissement de prestations de services, dès lors qu'elles sont dirigées vers un but déterminé et formant un tout cohérent.

§2 - L'incidence des conventions internationales

En vue d'éradiquer le double imposition, les Etats définissent d'un commun accord les critères et les règles de compétence fiscale.

Cette répartition s'appuie en matière d'imposition des entreprises commerciales et industrielles sur le critère de l'établissement stable.

La notion d'établissement stable apparaît comme le critère attributif de la recette fiscale à son Etat d'implantation. Toutes les conventions s'accordent sur cette règle et reprennent généralement la définition modèle OCDE selon laquelle l'établissement stable « est une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activités ».

L'enracinement de la structure dans le pays pour une certaine durée avec un seul de nature économique apparaît comme le socle commun.

Exemples : le chantier de construction ou de montage, une mine, une carrière, une usine, un atelier, ...

Section III : Les taux de l'impôt sur les sociétés

Il y a lieu de distinguer les taux de droit commun (§1) et les taux préférentiels (§2).

§1 - Les taux de droit commun

Le taux de l'impôt sur les sociétés, appliqué au bénéfice imposable arrondi au dinar inférieur, est fixé à **30%** .

Ce taux s'applique également à la plus-value prévue au paragraphe II de l'article 45 du présent code.

Toutefois, les intéressés peuvent opter pour le paiement de l'impôt sur les sociétés au titre de ladite plus-value au taux de 15% du prix de cession.

Toutefois, ce taux est fixé à **10%** pour :

- Les entreprises exerçant une activité artisanale, agricole, de pêche ou d'armement de bateaux de pêche;
- Les centrales d'achat des entreprises de vente au détail organisées sous forme de coopératives de services régies par le statut général de la coopération ;
- Les coopératives de services constituées entre les producteurs pour la vente en gros de leur production;
- Les coopératives de consommation régies par le statut général de la coopération;
- Les bénéfices réalisés dans le cadre de projets à caractère industriel ou commercial bénéficiant du programme de l'emploi des jeunes ou du fonds national de la promotion de l'artisan et, des petits métiers;
- Les bénéfices provenant des opérations d'exportation telles que définies au paragraphe V de l'article 39 du présent code sous réserve des mêmes conditions et mêmes exceptions prévues au même paragraphe et ce, pour les bénéfices réalisés à partir du 1^{er} janvier 2008.

Ce taux est fixé à 35% pour :

- Les entreprises exerçant dans le cadre de la loi n° 2001-65 du 10 juillet 2001 relative aux établissements de crédit telle que modifiée et complétée par la loi n° 2006-19 du 2 mai 2006.
- Les entreprises exerçant dans le cadre de la loi n° 85-108 du 6 décembre 1985 portant encouragement d'organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non-résidents et ce, pour leurs opérations avec les résidents,
- les sociétés d'investissement prévues par la loi n° 88-92 du 2 août 1988 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents et notamment la loi n° 2005-104 du 19 décembre 2005.
- les compagnies d'assurance et de réassurance exerçant conformément aux dispositions du code des assurances promulgué par la loi n° 92-24 du 9 mars 1992 tel que modifié et complété par les textes subséquents et notamment de la loi n° 2005-86 du 15 août 2005,

- les sociétés de recouvrement de créances prévues par la loi n° 98-4 du 2 février 1998 relative aux sociétés de recouvrement des créances telle que modifiée et complétée par la loi n° 2003-42 du 9 juin 2003.

- les opérateurs de réseaux des télécommunications prévus par le code de télécommunications promulgué par la loi n° 2001-1 du 15 janvier 2001 tel que modifié et complété par la loi n° 2002-46 du 7 mai 2002.

- les sociétés de services dans le secteur des hydrocarbures prévues par le code des hydrocarbures promulgué par la loi n° 99-93 du 17 août 1999 tel que modifié et complété par les textes subséquents et notamment la loi n° 2004-61 du 27 juillet 2004.

- les entreprises exerçant dans le secteur de production et de transport des hydrocarbures et soumises à un régime fiscal dans le cadre de conventions particulières et les entreprises de transport des produits pétroliers par pipeline.

- les entreprises exerçant dans le secteur de raffinage du pétrole et de vente des produits pétroliers en gros prévues par la loi n° 91-45 du 1^{er} juillet 1991 relative aux produits pétroliers.

II- L'impôt annuel ne peut être inférieur à un montant égal à 0,1% du chiffre d'affaires brut autre que celui provenant de l'exportation avec un minimum exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires égal à :

- 100 dinars pour les entreprises soumises au taux de 10% ;
- 250 dinars pour les entreprises soumises au taux de 30% ou au taux de 35%.

Ce minimum ne s'applique pas aux entreprises nouvelles durant la période de réalisation du projet sans que cette période dépasse dans tous les cas trois ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence prévue par l'article 56 du code de l'IRPP de l'IS.

§2 – Les taux applicables à certaines activités bénéficiaires d'avantages fiscaux

Lorsque les avantages fiscaux entraînant un abattement sur les bénéfices sont assortis d'un minimum d'impôt, ce minimum est fixé pour les sociétés comme suit :

1. Application d'un taux minimum d'impôt sur les sociétés de 10% du bénéfice global pour les activités de soutien pour une durée illimitée dans le temps et application d'un taux minimum d'IS de 10% pour les bénéfices provenant des locations des

constructions verticales destinées à l'habitat collectif social ou économique pendant les dix premières années d'activité.

2. Application d'un taux minimum sur les sociétés de 20% dans les autres cas.

Par ailleurs, le taux de l'IS applicable aux sociétés cotées en bourse qui remplissent les conditions exigées par la loi est de 20% pendant les cinq premières années à compter de leur admission en bourse ou de l'ouverture additionnelle du capital.

Section IV : Liquidation et paiement de l'impôt sur les sociétés

Contrairement à l'assiette soumise à l'IRPP, l'assiette imposable à l'IS est arrondi en dinar inférieur.

I- Modalités de paiement

- Au niveau des modalités de paiement, il peut être perçu soit sous la forme de retenues à la source et d'avances, soit par acomptes provisionnels.

II- Les délais de déclaration

-Pour ce qui est du délai de la déclaration annuelle, celle-ci doit être déposée dans un délai n'excédant pas le 25 mars de chaque année ou dans un délai n'excédant pas le vingt cinquième jour du troisième mois qui suit la date de clôture de l'exercice si celui-ci est arrêté à une date autre que le 31 décembre.

Les déclarations comportant liquidation de l'impôt sur les sociétés pour les sociétés soumises légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes lorsqu'elles sont déposées avant la réunion de l'assemblée générale des associés devant approuver les comptes dudit exercice ou avant la certification des comptes de l'année concernée par un commissaire aux comptes pour les sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée, conservent un caractère provisoire et sont susceptibles de modifications dans les 15 jours qui suivent la date d'approbation ou de la certification des comptes selon le cas et au plus tard le vingt cinquième jour du troisième mois suivant la date limite fixée à l'alinéa précédent.

III- Le lieu de déclaration

1- au lieu de l'établissement principal pour les personnes physiques exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale ou une profession non commerciale dans le cadre d'un ou de plusieurs établissements sis en Tunisie ;

2- au lieu du domicile principal pour les personnes physiques réalisant des revenus ou bénéfices provenant exclusivement de sources autres que les activités professionnelles visées au paragraphe 1 du présent article ou provenant de l'étranger. A défaut de domicile en Tunisie, l'impôt doit être établi et déclaré au lieu de la source principale des revenus et bénéfices ;

3- au lieu du siège social ou de l'établissement principal pour les sociétés et autres personnes morales. A défaut de siège social ou d'établissement stable en Tunisie, l'impôt doit être établi et déclaré au lieu de la source principale des revenus et bénéfices.

Les contribuables exerçant leurs activités professionnelles dans plusieurs établissements doivent joindre à leurs déclarations fiscales des renseignements détaillés sur l'activité de chacun de leurs établissements, et ce, selon un modèle fourni par l'administration (article 3 du code des droits et des procédures fiscaux).

BIBLIOGRAPHIE

- Ayadi (H.), *Droit fiscal*, CERP, Tunis 1989
- Ayadi (H.), *L'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés*, T.1, CERP, Tunis, 1996
- Baccouche (N.), *Droit fiscal*, T. 1, CREA, ENA, Tunis, 1993
- Beltrame (P.), et Mehl (L.), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 1997
- Bienvenue (J.J.) et Lambert (T.), *Droit fiscal*, PUF, Paris 2005
- Bouvier (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, Paris, 2000
- Yaïch(R) ; *Les impôts en Tunisie*, Les éditions Raouf Yaïch, 2003
- *Fiscal 2007*, Les éditions Raouf Yaïch, 2007