ej 1211

REPUBLIQUE TUNISIENNE
MINISTERE DES FINANCES
Direction Générale des Etudes
et de la Législation Fiscales
A.Z

2 FEV 2015

NOTE COMMUNE N° 01/2015

O B J E T : Commentaire des dispositions de l'article 48 de la loi n°2013-54 du 30 décembre 2013 portant loi de finances pour l'année 2014 relatives à l'élargissement de l'assiette du calcul du minimum d'impôt et à l'augmentation de son taux et les dispositions de l'article 22 de la loi n° 2014-59 du 26 décembre 2014 portant loi de finances pour l'année 2015 relatives à la suppression de la possibilité de déduction du minimum d'impôt.

A N N E X E : Exemples d'illustration

R E S U M E

Elargissement de l'assiette du minimum d'impôt et augmentation de son taux

L'article 48 de la loi n°2013-54 du 30 décembre 2013 portant loi de finances pour l'année 2014 et l'article 22 de la loi n° 2014-59 du 26 décembre 2014 portant loi de finances pour l'année 2015 ont prévu des modifications relatives au minimum d'impôt prévu par les articles 44 et 49 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, et ce, comme suit :

I- Apport de la loi de finances pour l'année 2014

En vertu de la loi de finances pour l'année 2014, le minimum d'impôt est fixé comme suit :

1- Minimum d'impôt au taux de 0,2%

Le minimum d'impôt a été relevé de 0,1% à 0,2% du chiffre d'affaires local ou des recettes brutes pour :

- les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux selon le régime réel et au titre des bénéfices des professions non commerciales ;
- les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 30%, 25% ou 35%.

Le minimum d'impôt au taux de 0,2% s'applique au chiffre d'affaires réalisé au titre de l'année 2013 et au titre des années ultérieures et aux recettes réalisées au cours de la même année et au cours des années ultérieures.

Le minimum d'impôt de 0,2% exigible au titre d'une année est déductible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices ultérieurs successivement, et ce, dans la limite de la cinquième année inclusivement et sans que la déduction aboutisse à un impôt inférieur au minimum d'impôt fixé à 0,2%.

1- Minimum d'impôt au taux de 0,1%

Le minimum d'impôt au taux de 0,1% s'applique au chiffre d'affaires:

- dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% ;

- provenant de la commercialisation de produits ou de services soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6% conformément à la législation et aux réglementations en vigueur,

- provenant des opérations d'exportation réalisées à partir du 1er janvier 2014 par les entreprises soumises à l'impôt au titre de l'exportation,

- réalisé par les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services aux non résidents et par les prestataires des services financiers non résidents et provenant de leurs prestations aux non résidents à partir du 1er janvier 2014.

2- Minimum du minimum d'impôt

Le minimum d'impôt au taux de 0,2% du chiffres d'affaire ou des recettes ne doit pas être inférieur à :

- **300 dinars** pour **les personnes physiques ;**

- **500 dinars** pour **les personnes morales.**

Le minimum d'impôt au taux de 0,1% du chiffres d'affaire ou des recettes ne doit pas être inférieur à:

- **200 dinars** pour les personnes physiques ;

- **300 dinars** pour les personnes morales.

Dans les deux cas, le minimum d'impôt de 200 D, 300 D ou 500D est majoré de 50% en cas de paiement après un mois de l'expiration des délais légaux.

I- Apport de la loi de finances pour l'année 2015

L'article 22 de la loi n°2014-59 du 26 décembre 2014 portant loi de finances pour l'année 2015 a supprimé la possibilité de déduction du minimum d'impôt au taux de 0.2% du chiffre d'affaires ou des recettes de l'impôt exigible au titre des exercices ultérieurs qui a été prévue par la loi de finances pour l'année 2014.

Ces dispositions s'appliquent au minimum d'impôt exigible au titre de l'exercice 2014 et au titre des exercices ultérieurs.

La loi de finances pour l'année 2014 et la loi de finances pour l'année 2015 ont prévu des modifications relatives au minimum d'impôt prévu par les articles 44 et 49 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

La présente note a pour objet de rappeler le régime fiscal en vigueur en la matière jusqu'au 31 décembre 2013 et de commenter le régime fiscal en vigueur en matière de minimum d'impôt suite aux nouvelles dispositions des lois de finances pour l'année 2014 et pour l'année 2015.

I. Régime fiscal en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013

Conformément à la législation fiscale en vigueur, l'impôt annuel dû sur les bénéfices des sociétés et sur les bénéfices réalisés par les personnes physiques dans les catégories des bénéfices industriels et commerciaux selon le régime réel et des bénéfices des professions non commerciales ne peut pas être inférieur à 0,1% du chiffre d'affaires ou des recettes brutes.

Ce minimum n'est pas dû :

- sur le chiffre d'affaires ou sur les recettes provenant de l'exportation,

- sur le chiffre d'affaires réalisés par les entreprises exerçant dans les zones de développement régional ou dans les secteurs de développement agricole dont les bénéfices en provenant sont totalement déductibles, et ce, durant la période prévue par la législation en vigueur pour le bénéfice de la déduction totale de leurs bénéfices provenant de l'exploitation.

Le minimum d'impôt ne peut être inférieur à :

- **200 dinars** pour les personnes physiques et les sociétés soumises au taux de 10% ;
- **350 dinars** pour les sociétés soumises au taux de 30% ou au taux de 35%.

Le minimum de 200 D ou de 350 D est exigible dans tous les cas, soit même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires.

Le minimum d'impôt susvisé est aussi exigible par les entreprises cédées ou en cessation d'activité et qui n'ont pas déposé la déclaration de cessation d'activité prévue par l'article 58 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, ce minimum ne s'applique pas aux nouvelles entreprises durant la période de réalisation du projet qui ne doit pas dépasser dans tous les cas trois ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence prévue par l'article 56 du même code, et ce, dans le cas de non réalisation de chiffre d'affaires.

II. Apport de la loi de finances pour l'année 2014

En vertu de l'article 48 de la loi de finances pour l'année 2014, le minimum d'impôt est fixé comme suit :

1- Minimum d'impôt au taux de 0,2%

Le minimum d'impôt a été relevé de 0,1% à 0,2% du chiffre d'affaires brut local ou des recettes brutes locales pour :

- les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux selon le régime réel et au titre des bénéfices des professions non commerciales ;

- les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 30%, 25% ou 35%.

Le minimum d'impôt au taux de 0,2% s'applique au chiffre d'affaires réalisé au titre de l'année 2013 et au titre des années ultérieures et aux recettes réalisées au cours de la même année et au cours des années ultérieures.

2- Minimum d'impôt au taux de 0,1%

Le minimum d'impôt au taux de 0,1% s'applique au chiffre d'affaires:

- dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% ;

- provenant de la commercialisation de produits ou de services soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6% conformément à la législation et aux réglementations en vigueur,

- provenant des opérations d'exportation réalisées à partir du 1er janvier 2014 par les entreprises soumises à l'impôt au titre de l'exportation,

- réalisé par les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services aux non résidents et par les prestataires des services financiers non résidents et provenant de leurs prestations aux non résidents à partir du 1er janvier 2014.

➢ **Cas de non application du minimum d'impôt**

Le minimum d'impôt susvisé ne s'applique pas au chiffre d'affaires réalisés par les entreprises qui bénéficient de la déduction totale de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exploitation, dont les bénéfices en provenant sont totalement déductibles, et ce, durant la période qui leur est impartie par la législation en vigueur.

Il s'agit notamment des :

- entreprises exerçant dans les zones de développement régional ou dans les secteurs de développement agricole durant la période de déduction totale de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exploitation,

- entreprises qui réalisent des opérations d'exportation durant la période pendant laquelle ces entreprises bénéficient de la déduction totale de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exportation.

Le minimum d'impôt n'est pas également dû par les entreprises exonérées de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

3- Minimum du minimum d'impôt

Le minimum d'impôt au taux de 0,2% du chiffres d'affaire ou des recettes ne doit pas être inférieur à :

- 300 dinars pour les personnes physiques ;
- 500 dinars pour les personnes morales.

Le minimum d'impôt au taux de 0,1% du chiffre d'affaires ou des recettes ne doit pas être inférieur à:

- 200 dinars pour les personnes physiques ;
- 300 dinars pour les personnes morales.

Il est à préciser que, le minimum d'impôt de 200 D, 300 D ou 500 D est :

- exigible dans tous les cas soit même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires,

- exigible par les entreprises cédées ou en cessation d'activité et qui n'ont pas déposé la déclaration de cessation de l'activité prévue par l'article 58 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés,

- majoré de 50% en cas de paiement après un mois de l'expiration des délais légaux.

Toutefois, le minimum d'impôt susvisé ne s'applique pas aux entreprises nouvelles durant la période de réalisation du projet qui ne doit pas dépasser dans tous les cas trois ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence prévue à l'article 56 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, et ce, dans le cas de non réalisation de chiffre d'affaires.

4- Cas particuliers des entreprises soumises au minimum de 0,2% et de 0,1%

Il s'agit des entreprises réalisant un chiffre d'affaires soumis au minimum d'impôt de 0,2% ainsi qu'un chiffre d'affaires soumis au minimum d'impôt de 0,1%, et ce, à l'instar des entreprises réalisant un chiffre d'affaires provenant de l'exportation et un chiffre d'affaires local ou des entreprises réalisant un chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de produits ou de services non soumis au régime de l'homologation administrative des prix et un chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de produits ou de services soumis à ce régime sans que leur marge bénéficiaire brute dépasse 6%.

Dans ce cas, le minimum d'impôt de 0,2% ainsi que le minimum d'impôt de 0,1% demeurent exigibles. Ils sont liquidés chacun sur le chiffre d'affaires correspondant.

Toutefois, si l'entreprise est soumise au paiement du minimum du minimum d'impôt, elle sera redevable seulement du minimum le plus élevé.

5- Sort du minimum d'impôt

Le minimum d'impôt de 0,2% exigible au titre d'une année est déductible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices ultérieurs successivement, et ce, dans la limite de la cinquième année inclusivement et sans que la déduction aboutisse à un impôt inférieur au minimum d'impôt égal à 0,2% du chiffre d'affaires.

Toutefois, cette déduction ne s'applique pas au minimum d'impôt de 0,1% qui demeure définitif et non déductible de l'impôt des exercices ultérieurs.

III. Apport de la loi de finances pour l'année 2015

La loi de finances pour l'année 2015 a supprimé la possibilité de déduction du minimum d'impôt de 0,2% du chiffre d'affaires ou des recettes prévue par la loi de finances pour l'année 2014.

Sur cette base, le droit de déduction du minimum d'impôt de 0,2% est accordé exclusivement aux entreprises qui ont payé ledit minimum d'impôt au titre des résultats de l'année 2013, et ce, de l'impôt exigible au titre des années ultérieures successivement et dans la limite de la cinquième année inclusivement et sans que la déduction aboutisse à un impôt inférieur au minimum d'impôt égal à 0,2% du chiffre d'affaires.

Ainsi, le minimum d'impôt au taux de 0,2% payé au titre des résultats de l'année 2014 et des années ultérieures ainsi que le minimum d'impôt au taux de 0,1% restent définitifs et non déductibles.

LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES ET DE LA LEGISLATION FISCALES

Signé : Hbiba JRAD LOUATI

Annexe à la note commune N° 01/2015

Exemples d'illustration

Exemple n°1 :

Supposons qu'une société anonyme ait réalisé au titre de l'année 2013 un chiffre d'affaires brut de 8 MD dont 5 MD provenant de la vente de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge bénéficiaire ne dépasse pas 6% et des bénéfices nets de 8.500D.

Dans ce cas, l'impôt sur les sociétés exigible est calculé comme suit :

- Impôt sur les sociétés sur la base du bénéfice net :

  8.500D x 30% = **2.550D**

- Minimum d'impôt exigible :

  * Chiffre d'affaires provenant de la vente de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge bénéficiaire ne dépasse pas 6% :

    5.000.000D x 0,1% = **5.000D**

  * Autre chiffre d'affaires :

    3.000.000 x 0,2% = **6.000D**

Dans ce cas, et du fait que le minimum d'impôt calculé sur la base du chiffre d'affaires (**5.000D + 6.000D = 11.000D)** dépasse l'impôt sur les sociétés calculé au taux de 30%, le minimum d'impôt est exigible, soit **11.000D.**

Exemple n°2:

Supposons qu'une société anonyme ait réalisé au titre de l'année 2014 un chiffre d'affaires brut local de 3 MD dont 1 MD provenant de la vente de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge

bénéficiaire ne dépasse pas 6% et des bénéfices nets de 25.500D ventilés comme suit :

- perte provenant du chiffre d'affaires réalisé de la vente de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge bénéficiaire ne dépasse pas 6% : 5.000D ;

- bénéfices provenant du reliquat de chiffre d'affaires : 30.500D.

Dans ce cas, l'impôt sur les sociétés exigible est calculé comme suit :

- Impôt sur les sociétés sur la base du bénéfice net
  25.500D x 25% = **6.375D**

- Minimum d'impôt exigible :

  * Chiffre d'affaires provenant de la vente de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge bénéficiaire ne dépasse pas 6% :

  1.000.000D x 0,1% = **1.000D**

  * Autre chiffre d'affaires :

  2.000.000D x 0,2% = **4.000D**

Dans ce cas, et étant donné que l'impôt sur les sociétés calculé sur la base du bénéfice net global au taux de 25% (6.375D) est supérieur à la somme du minimum d'impôts calculé sur la base du chiffre d'affaires (5000D), l'impôt sur les sociétés calculé sur la base du bénéfice global est exigible dans ce cas soit 6.375D.

Exemple n°3:

Supposons qu'une société anonyme soumise à l'IS au taux de 25%, ait réalisé au titre de l'année 2014 un chiffre d'affaires brut local de 300.000D dont 100.000 D provenant de la vente de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge bénéficiaire ne dépasse pas 6%. Si on

suppose que ladite société ait enregistrée une perte de 3.500D au titre dudit exercice, son minimum d'impôt exigible serait calculé comme suit :

* Chiffre d'affaires provenant de la vente de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge bénéficiaire ne dépasse pas 6% :

100.000D x 0,1% = **100D**

*Autre chiffre d'affaires :

200.000D x 0,2% = **400D**

Dans ce cas, étant donné que le minimum d'impôt relatif au chiffre d'affaires soumis au taux de 0,1% (100D) est inférieur au minimum du minimum de cet impôt (300D), le minimum de 300D est exigible. Aussi, et étant donné que le minimum d'impôt relatif au chiffre d'affaires soumis au taux de 0,2% (400D) est inférieur au minimum du minimum de cet impôt (500D), le minimum de 500D est exigible.

Par conséquent, la société en question devient redevable du minimum d'impôt le plus élevé soit 500D.

Exemple n°4:

Supposons qu'une entreprise totalement exportatrice dont la période de déduction totale de ses bénéfices provenant de l'exportation a expiré au 31 décembre 2013, ait réalisé au titre de l'année 2014 un chiffre d'affaires de 8 MD dont 1 MD provenant des ventes sur le marché local et un bénéfice net global de 625.000D ventilé comme suit :

- Bénéfices provenant des ventes sur le marché local 125.000D
- Bénéfices provenant de l'exportation 500.000D

Dans ce cas, l'impôt exigible serait calculé comme suit :

- impôt sur les sociétés sur la base du bénéfice net :
  (125.000D x 25%) + (500.000D x 10%)= 81.250D

- minimum d'impôt exigible :

*****Chiffre d'affaires provenant des ventes sur le marché local :
1MD x 0.2% = 2.000D

*****Chiffre d'affaires provenant de l'exportation :
7MD x 0.1% = 7.000D

Dans ce cas, et étant donné que l'impôt sur les sociétés calculé sur la base des bénéfices nets (81.250D) dépasse la somme du minimum d'impôt calculé sur la base du chiffre d'affaires aux taux de 0.1% et 0.2% (9000D), l'impôt sur les sociétés calculé sur la base du bénéfice serait exigible dans ce cas soit 81.250D.

Exemple n°5 :

Supposons que la société objet de l'exemple n°1 ait réalisé :

- au titre de l'année 2014 un chiffre d'affaires brut local de 3MD provenant de la commercialisation de produits non soumis au régime de l'homologation administrative des prix et des bénéfices nets de 4.200D ;

- au titre de l'année 2015 un chiffre d'affaires brut local de 6 MD provenant de la commercialisation de produits non soumis au régime de l'homologation administrative et des bénéfices nets de 100.000D.

Dans ce cas, l'impôt sur les sociétés exigible est calculé comme suit :

-Pour les résultats de l'année 2014 :

- impôt sur les sociétés sur la base du bénéfice net:

4.200D x 25% = 1.050D

- minimum d'impôt exigible :

3.000.000D x 0,2% = 6.000D

Dans ce cas, et étant donné que le minimum d'impôt calculé sur la base du chiffre d'affaires dépasse l'impôt sur les sociétés calculé au taux de 25%, le minimum d'impôt est exigible soit **6.000D ;** et il ne serait pas possible pour la société de déduire le minium d'impôt payé au titre de l'année 2013.

-Pour les résultats de l'année 2015 :

- impôt sur les sociétés sur la base du bénéfice net :

100.000D x 25% = **25.000D**

- minimum d'impôt exigible :

6.000.000D x 0,2% = **12.000D**

Dans ce cas, et étant donné que l'impôt sur les sociétés calculé au taux de 25% dépasse le minimum d'impôt calculé sur la base du chiffre d'affaires, l'impôt sur les sociétés est exigible soit **25.000D.**

Toutefois, la société en question pourrait déduire le minimum d'impôt exigible exclusivement au titre de l'année 2013 de l'impôt sur les sociétés exigible au titre de l'année 2015 et sans que la déduction aboutisse à un impôt inférieur au minimum d'impôt de la même année. Ladite société ne pourra pas déduire le minimum d'impôt payé au titre de l'année 2014.

Ainsi, il serait possible de déduire totalement les 6.000D de l'impôt exigible au titre de l'année 2015, la limite déduction étant plafonnée à **13.000D** (25.000D – 12.000D). (minimum au taux de 0,2%)

Sur cette base, l'impôt exigible au titre de l'année 2015 serait calculé comme suit :

- impôt calculé au taux de 25% 25.000D
- déduction du minimum d'impôt de l'année 2013 (6.000D)
- impôt sur les sociétés exigible **19.000D**