

## L'IRPP & l'IS

### Guide d'établissement du tableau de détermination du résultat fiscal

## Sommaire

- [Section I - Ajustements à caractère permanent](#)

#### [Sous-section 1 - Les réintégrations](#)

#### [Sous-section 2 - Les déductions](#)

- [Section II - Ajustement pouvant faire l'objet d'une correction symétrique](#)

#### [\(1\) Les pertes sur exercices antérieurs](#)

#### [\(2\) Les profits sur exercices antérieurs.](#)

- [Section III - Les écarts temporels](#)
- [Section IV - Régime fiscal des effets de modifications comptables](#)

#### [§ 1. Régime fiscal des changements de méthodes comptables](#)

#### [§ 2. Régime fiscal des changements d'estimation](#)

#### [§ 3. Régime fiscal des corrections d'erreurs fondamentales](#)

- [Section V - Les reports déficitaires et amortissements réputés différés](#)
- [Section VI - Ajustement dû aux provisions déductibles constituées depuis 3 ans.](#)

## Guide d'établissement du tableau de détermination du résultat fiscal

Le résultat fiscal est déterminé à partir du bénéfice comptable en procédant aux réintégrations et déductions visant à se conformer à la législation fiscale ou résultant des dispositions d'avantages fiscaux.

Le résultat comptable qui sert de point de départ pour la détermination du résultat fiscal est le bénéfice net comptable ou la perte nette comptable après modifications comptables.

**Bénéfice net comptable ou perte nette comptable après modifications comptables :** Il s'agit du résultat net d'impôt y compris les modifications comptables. Le résultat comptable global se distingue du résultat fiscal. Quatre situations peuvent se présenter :

- Bénéfice comptable et bénéfice fiscal de montants différents.
- Déficit comptable et déficit fiscal de montants différents.
- Bénéfice comptable alors que le résultat fiscal est déficitaire.
- Déficit comptable alors que le résultat fiscal est bénéficiaire.

### **Les composantes de la variation de l'actif net :**

Dans le nouveau système comptable, le résultat comptable ne représente plus la variation de l'actif net. En effet, la variation de l'actif net provenant des opérations de l'entreprise est composée des postes suivants :

- Le résultat net (compte 13) ;
- Les effets des modifications comptables (compte 128) ;
- Les gains et pertes sur opérations portant sur ses propres actions des sociétés cotées en bourse (compte 1178 Autres compléments d'apport).
- Amortissements dérogatoires ;
- Subventions d'investissement ;
- Réévaluation libre.

Les gains et pertes réalisés par l'entreprise sur ses propres titres n'ont aucune incidence sur le résultat fiscal imposable de la société.

### **Section I - Ajustements à caractère permanent**

#### **Sous-section 1 - Les réintégrations**

##### **§ 1. Amortissements des voitures de tourisme d'une puissance supérieure à neuf chevaux fiscaux**

**Texte de base** (Article 15-5 du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Par dérogation aux dispositions de l'article 12-2e du code, n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement :*

*5 - des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeur à l'exception de ceux constituant l'objet principal de l'exploitation.*

Ainsi, l'amortissement des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale de 10 chevaux et plus utilisés pour le transport des dirigeants ou du personnel de l'entreprise ne donne aucun droit à déduction et doit être réintégré purement et simplement dans sa globalité pour la détermination du résultat fiscal. Selon la doctrine administrative, bien que l'amortissement des voitures de tourisme soit exclu du droit à déduction, il est pris en compte lors de la détermination de la plus-value de cession.

## **§ 2. Charges sur voitures de tourisme d'une puissance supérieure à neuf chevaux**

**Texte de base** (Article 14-5 du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :*

*5 (nouveau) - Les loyers, les dépenses d'entretien, de fournitures, de carburant ou de vignette, engagés au titre des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeur à l'exception de ceux constituant l'objet principal de l'exploitation.*

De même que pour l'amortissement, les dépenses de location ainsi que les dépenses d'entretien, de fournitures, de carburant et de vignette engagées au titre des véhicules de tourisme d'une puissance de 10 chevaux fiscaux et plus utilisés pour le transport des dirigeants ou du personnel de l'entreprise ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat fiscal.

Ces dépenses doivent être réintégréées pour leur montant total.

En revanche, les primes d'assurance, les frais de gardiennage de ces véhicules et les frais de personnel y afférents (chauffeur) restent totalement déductibles.

## **§ 3. L'amortissement des avions, bateaux de plaisance et résidences secondaires et charges y afférentes**

**Texte de base** (Article 15-4 du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Par dérogation aux dispositions de l'article 12-2e du code, n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement :*

*4 - des avions et bateaux de plaisance mis à la disposition des dirigeants ou employés de l'entreprise et dont l'utilisation ne concerne pas directement l'objet de l'entreprise ainsi que des résidences secondaires.*

*Article 14-4 du code de l'IRPP et de l'IS : Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :*

*4 - toute charge se rapportant aux résidences secondaires, avions et bateaux de plaisance visés à l'article 15-4e du code.*

On entend par l'objet de l'entreprise l'outil de production ou la marchandise commercialisée. Seules les entreprises qui louent ou rendent des prestations avec ou vendent les bateaux de plaisance, avions, sont autorisées d'inclure les charges y afférentes parmi les charges fiscales.

En revanche, les charges afférentes aux avions privés utilisés pour le déplacement des dirigeants, du personnel ou des clients ainsi que les bateaux de plaisance utilisés par les dirigeants, le personnel, les clients ou les fournisseurs ne sont pas admis en déduction du résultat fiscal.

De même, toutes les dépenses de quelque nature que ce soit se rattachant à ces trois éléments :

- avions ;
- bateaux de plaisance ;
- et résidences secondaires ;

sont exclues du droit à déduction.

## **§ 4. Transactions, amendes, confiscations et pénalités de toute nature**

**Texte de base** (Article 14-8 du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :*

*8 - les transactions, amendes, confiscations et pénalités de toutes natures mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant les prix, la commercialisation, la répartition de divers produits, le contrôle des changes, l'assiette*

*des impôts, contributions ou taxes et d'une manière générale toute infraction à la législation en vigueur.*

L'exclusion du droit à déduction ne couvre pas les pénalités contractuelles. En effet, de telles pénalités sont qualifiées, à juste titre, par la doctrine administrative, de simple réduction de prix. La réduction de prix peut aussi être accordée contractuellement par l'une des parties à l'autre à titre de pénalités pour livraison tardive. Tel le cas d'un marché conclu livrable à une date fixée et pour lequel il est prévu qu'en cas de retard dans la livraison, le prix convenu serait réduit du montant arrêté, fixe ou variable, en fonction de la durée du retard. L'opération en question s'analyse comme une simple réduction de prix.

La doctrine administrative relative aux pénalités de marché est conforme aux dispositions du système comptable tunisien.

#### **§ 5. Intérêts servis à l'exploitant individuel et aux associés en nom**

**Texte de base** (Article 14-6 du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :*

*6 - les intérêts servis à l'exploitant ou aux associés des sociétés de personnes ou des associations en participation à raison des sommes versées par eux dans la caisse de l'entreprise en sus de leur apport en capital.*

#### **§ 6. Le salaire de l'exploitant ou de l'associé en nom**

**Texte de base** (Article 14-7 du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :*

*7 - le salaire de l'exploitant ou de l'associé en nom.*

Tout salaire versé à un associé d'une SNC alors même qu'il n'occupe aucune fonction de gérance est non déductible.

En revanche, le salaire du gérant non associé d'une SNC reste déductible.

#### **§ 7. Intérêts excédentaires des comptes courants des associés**

**Texte de base** (Article 48-VII du code de l'IRPP et de l'IS) :

*VII - Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou qu'ils versent à la société en sus de leur part dans le capital social sont déductibles au taux de 12% l'an sous la double condition que le montant des sommes productives d'intérêts n'excède pas **en moyenne** 50% du capital social et que ce dernier soit entièrement libéré.*

Les comptes courants associés peuvent donner lieu à rémunération fiscalement déductible dans les conditions suivantes :

##### **Deux conditions qualifiantes :**

- 1)** La société versante doit être une société de capitaux.
- 2)** Le capital social doit être au préalable, intégralement libéré.

##### **Deux limites :**

- 1)** Le montant ouvrant droit à rémunération est plafonné pour l'ensemble des associés pris globalement à 50%, en moyenne sur l'année, du capital social.
- 2)** Le taux admis fiscalement est égal à 12% l'an.

Dans le cas de dépôts irréguliers, les intérêts sont calculés au prorata temporis mais le plafonnement s'apprécie sur une moyenne annuelle de 50% du capital social.

Tout intérêt versé et ne remplissant pas les deux premières conditions cumulativement n'ouvre pas droit à déduction. Tout intérêt versé en dépassement des deux derniers plafonds n'est pas déductible.

#### **§ 8. Rémunération des gérants associés majoritaires des sociétés à responsabilité limitée (SARL)**

**Texte de base** (Article 48-V du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Les rémunérations allouées aux associés gérants, ne sont pas admises en déduction pour la détermination de l'impôt dû par les sociétés à responsabilité limitée, lorsque la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des gérants.*

*Pour l'application de cette disposition, les gérants qui n'ont pas personnellement la propriété des parts sociales sont considérés comme associés si leur conjoint ou leurs enfants non émancipés sont des associés.*

*Dans ce cas, comme dans celui où le gérant est associé, les parts, appartenant en toute propriété ou en usufruit au conjoint et aux enfants non émancipés du gérant, sont ajoutées à celles de ce dernier.*

Si la société a plusieurs gérants, il convient de considérer le collège de la gérance composé d'associés pour apprécier sa nature majoritaire ou non. De même, qu'il convient d'additionner toutes les parts détenues par le foyer fiscal de chaque gérant pour le calcul de sa participation dans le capital. La rémunération de la gérance égalitaire, c'est-à-dire détenant 50% du capital social, est déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

Selon la doctrine administrative (note commune n° 16 du 27 février 1995) les rémunérations des gérants associés majoritaires, bien que non déductibles du résultat fiscal, chez la société payante, sont imposables (une seconde fois) entre les mains du bénéficiaire.

Même lorsque le collège de la gérance composé d'associés est majoritaire, les rémunérations versées à un gérant non associé reste déductible.

### **§ 9. Subventions et dons excédentaires**

**Texte de base** (Article 12-5 du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Le résultat net est établi après déduction de toutes charges nécessitées par l'exploitation, celles-ci comprennent notamment :*

*5 - Dans la mesure où ils sont justifiés et à concurrence de 2%° du chiffre d'affaires brut, les dons et subventions servis à des œuvres ou organismes d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou culturel.*

*Cependant, les dons et subventions accordés aux organismes, projets et œuvres sociales dont la liste est fixée par décret sont déductibles pour leur totalité.*

Trois régimes fiscaux régissent la déductibilité des dons et subventions de l'impôt sur les bénéfices et à la condition qu'ils soient déclarés avec la déclaration annuelle des résultats.

1) Les dons et subventions accordés à des œuvres ou organismes d'intérêt général, à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou culturel ne figurant pas sur la liste des organismes et projets déplaçonnés sont déductibles à concurrence de deux millièmes du chiffre d'affaires toutes taxes comprises.

2) Les dons et subventions versés à des organismes, projets et œuvres sociales fixés par décret et dont la déductibilité est totale.

3) Les dons et subventions accordés non déductibles.

### **§ 10. Les dons et subventions non déclarés**

**Texte de base** (Article 14-9° du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :*

*9- Les dons et subventions qui n'ont pas été déclarés conformément aux dispositions du paragraphe II de l'article 59 du code de l'IRPP et de l'IS.*

Les dons et subventions doivent faire l'objet d'un relevé détaillé indiquant l'identité des bénéficiaires et les montants qui leur ont été accordés. Ce relevé est joint obligatoirement à la déclaration annuelle des revenus.

### **§ 11. Réceptions, cadeaux, frais de restauration et de spectacle excédentaires**

**Texte de base** (Article 14-1er du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :*

*1. Les cadeaux de toutes natures, les frais de réception y compris les frais de restauration et de spectacle qui dépassent un centième du chiffre d'affaires brut*

*réalisé par l'entreprise avec un maximum déductible de vingt mille dinars par exercice.*

Selon sa doctrine, l'administration entend par chiffre d'affaires brut le chiffre d'affaires toutes taxes comprises.

#### **§ 12. La taxe sur les voyages**

**Texte de base** (Article 14-2 du code de l'IRPP et de l'IS) :

*La taxe de voyage reste non déductible de l'assiette de l'impôt.*

#### **§ 13. Les impôts directs pris en charge par l'entreprise au lieu et place de l'assujetti étranger au titre des redevances et des opérations temporaires de montage ou de surveillance s'y rattachant**

**Texte de base** (Article 14-2 du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :*

*2 - les impôts directs et taxes assimilées supportés au lieu et place des personnes et entreprises étrangères au titre des rémunérations visées au paragraphe 6 et les bénéfices visés au paragraphe 7 de l'article 3 du présent code.*

1) La non déductibilité des impôts pris en charge ne s'applique qu'aux impôts pris en charge à la place de personnes étrangères.

2) Cette non déductibilité frappe les impôts suivants :

• Les impôts dus sur les rémunérations au titre :

- des droits d'auteur,

- 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 de plan, d'une formule ou d'un procédé de fabrication, y compris les films cinématographiques ou de télévision,

- de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique à l'exception des rémunérations pour affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international,

- des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique,

- des études techniques ou économiques, ou d'une assistance technique.

• Les impôts dus sur les bénéfices d'opérations temporaires de montage ou de surveillance s'y rattachant réalisées en Tunisie.

#### **§ 14. Les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations payées aux salariés et au non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale, honoraires non déclarés dans la déclaration de l'employeur**

**Texte de base** (Article 14-3 du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Par dérogation aux dispositions de l'article 12-1er du code, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice :*

*3 - Les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations visées au paragraphe II bis de l'article 53 du présent code, honoraires supportés par l'entreprise s'ils ne sont pas déclarés dans les conditions du paragraphe III de l'article 55 du code.*

Les honoraires, commissions, courtages, ristournes, rémunérations payées aux salariés et au non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale doivent faire l'objet d'une déclaration à l'administration fiscale avant le 1er février de l'année qui suit leur paiement.

Cette déclaration révèle l'identité complète des bénéficiaires et les montants versés.

Toute omission est sanctionnée par la non déductibilité du montant omis ou non porté sur la déclaration dite de l'employeur. Néanmoins, selon la doctrine administrative, l'omission peut être réparée par une déclaration complémentaire tant qu'aucun contrôle n'est intervenu.

Selon la doctrine administrative, les sommes qui doivent être portées à ce titre sur la déclaration sont les sommes comptabilisées qu'elles étaient payées ou non payées.

#### **§ 15. Les jetons de présence autres que correspondant à un remboursement de frais**

*Texte de base (Article 48-VI du code de l'IRPP et de l'IS) :*

*Les jetons de présence servis aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance dans les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions au titre de remboursement de frais de présence auxdits conseils sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.*

Ainsi les jetons de présence ne sont déductibles que pour la fraction estimée équivalente au remboursement des frais de présence aux réunions du conseil d'administration.

Le surplus doit être réintégré dans le résultat fiscal de la personne morale bien qu'il reste selon la doctrine administrative imposable entre les mains du bénéficiaire qu'il s'agisse d'une personne physique ou d'une personne morale.

#### **§ 16. Moins-value provenant de réévaluation légale inscrite en résultat**

Lorsqu'une cession d'un élément ayant fait l'objet d'une réévaluation légale avant le 1er janvier 2000 dégage une moins-value, la moins-value peut à concurrence de la plus-value de réévaluation légale être imputée sur la réserve de réévaluation légale précédemment constituée si ladite réserve est encore disponible ou être portée en résultat.

Lorsqu'elle est portée en déduction du résultat de l'exercice, la moins-value de cession d'un élément réévalué doit être réintégrée fiscalement à concurrence de la plus-value de réévaluation légale de l'élément cédé.

Il est rappelé que le régime de la réévaluation légale a été supprimé à compter du 1er janvier 2000.

#### **§ 17. La plus-value de cession globale dégelée lors d'une fusion chez la société absorbante**

En vertu de l'article 48 - VII septies (nouveau) du code de l'IRPP et de l'IS :

La plus-value d'apport, en cas de fusion de sociétés, des éléments d'actif autres que les marchandises, les biens et valeurs faisant l'objet de l'exploitation, déduite chez la société absorbée est réintégrée aux résultats imposables de la société absorbante dans la limite de 50% de son montant, et ce, à raison du cinquième par année à compter de l'année de la fusion.

En cas de cession desdits éléments avant l'expiration de la cinquième année à compter de l'année de la fusion, la fraction de la plus-value non encore imposée est réintégrée aux résultats de l'année de la cession.

Ces dispositions ne s'appliquent pas dans les cas où les plus-values qui auraient été réalisées par la société absorbante lors de la cession des éléments en question seraient déductibles de l'assiette imposable ou exonérées de l'impôt sur les sociétés en vertu de la législation en vigueur.

#### **§ 18. Le déficit dégelé par un établissement stable établi à l'étranger**

Le régime fiscal suivant s'applique en dehors des dispositions contraires d'une convention fiscale internationale de non-double imposition.

**Personnes physiques :** Aux termes de l'article 36 du code de l'IRPP et de l'IS, les revenus n'ayant pas supporté l'impôt dans le pays d'origine à l'étranger sont imposables en Tunisie. A contrario, tout revenu ayant supporté l'impôt à l'étranger n'est pas imposable en Tunisie.

Quant aux pertes dégagées par un établissement à l'étranger, la règle de l'imposition illimité des résidents amène à les prendre en compte dans la détermination du revenu global.

**Personnes morales :** Aux termes de l'article 45 § I du code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt sur les sociétés s'applique aux activités exercées en Tunisie.

Il résulte de ces différentes dispositions que l'application de la règle de la territorialité de l'impôt fait que sauf disposition contraire (article 47 du code de l'IRPP et de l'IS) d'une convention internationale de non double imposition attribuant l'imposition à la Tunisie :

- Les déficits dégagés par un établissement stable établi à l'étranger ne sont pas déductibles du résultat fiscal des activités tunisiennes.

- Les bénéfices réalisés par un établissement stable établi à l'étranger ne sont pas imposables avec le résultat fiscal des activités tunisiennes.

#### **§ 19. Réduction de valeur**

### **Immobilisations corporelles :**

**Fiscalement**, la dépréciation des immobilisations corporelles est constatée par le biais de l'amortissement sur la base et selon les modes et taux reconnus par la réglementation fiscale.

**Comptablement**, postérieurement à sa constatation initiale à l'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué de l'amortissement à moins que des circonstances ou événements particuliers donnent à penser que la valeur comptable nette ne pourra pas être recouvrée par les résultats futurs provenant de son utilisation ou par son éventuelle cession, auquel cas il y a lieu de ramener la valeur de l'actif à sa valeur recouvrable.

La réduction de la valeur comptable nette d'une immobilisation corporelle destinée à la ramener à sa valeur récupérable est constatée en charges en réduisant la valeur brute de l'immobilisation ou par la constitution de provision s'il est jugé que la réduction de valeur n'est pas irréversible.

La réduction de valeur [autre que celle subséquente à une mise au rebut définitive de l'équipement qui est fiscalement déductible] ne correspond pas à l'amortissement fiscal et n'est pas de ce fait déductible. Elle doit être réintégrée au résultat de l'exercice au cours duquel elle est constatée. Cette charge non déductible ne peut pas être rattrapée fiscalement en raison de la réduction de l'assiette amortissable de l'immobilisation concernée.

### **Les dépenses de recherche-développements :**

Ces dépenses ne font pas l'objet de dispositions fiscales expresses. Les dispositions comptables les régissant, y compris la réduction de valeur, nous paraissent opérantes sur le plan fiscal.

### **Autres immobilisations incorporelles :**

Les règles applicables aux divergences relevées au niveau des immobilisations corporelles sont applicables aux autres immobilisations incorporelles.

## **§ 20. L'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu**

**Texte de base** (Article 48-VIII du code de l'IRPP et de l'IS) :

*VIII - L'impôt sur les sociétés n'est pas admis parmi les charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.*

*Article 41 du code : L'impôt sur le revenu ne constitue pas une charge déductible pour la détermination du revenu imposable.*

L'IS à réintégrer ou à déduire comprend l'IS comptabilisé en charges ou en produits ainsi que l'IS porté en ajustements des montants imputés dans les capitaux propres.

Si l'entreprise utilise la méthode du report d'impôt au lieu de la méthode de l'impôt exigible, la charge d'impôt sur les sociétés est à réintégrer alors que le produit d'impôt sur les sociétés et à déduire.

### **Sous-section 2 - Les déductions**

#### **§ 1. Les revenus des actions**

**Texte de base :**

**Pour les personnes physiques** (Article 38-10 du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Ne sont pas soumis à l'impôt :*

*10 - Les revenus distribués au sens des dispositions de l'alinéa "a" du paragraphe II et du paragraphe II bis de l'article 29, du paragraphe 3 de l'article 30 et de l'article 31 du présent code à l'exclusion des jetons de présence visés au paragraphe VI de l'article 48 du code.*

**Pour les personnes morales** (Article 48-III du code de l'IRPP et de l'IS) :

*III - En outre, sont admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable les revenus distribués au sens des dispositions de l'alinéa "a" du paragraphe II et du paragraphe II bis de l'article 29, du paragraphe 3 de l'article 30 à l'exclusion des jetons de présence et de l'article 31 du code.*

Les dividendes des actions perçus ne sont pas imposables entre les mains du bénéficiaire et doivent par conséquent être déduits pour la détermination de l'assiette de l'impôt.

Le même régime s'applique aux tantièmes perçus au titre des fonctions d'administrateur exercées par la personne bénéficiaire ainsi que les revenus de parts de fondateurs prélevés parmi les bénéfices nets distribués.

#### **§ 2. La plus-value de cession globale dégagée lors d'une fusion chez la société absorbée**



**Texte de base** (Article 48 - VII septies du code de l'IRPP et de l'IS) :

*VII septies - Pour la détermination du bénéfice imposable, est admise en déduction la plus-value d'apport, en cas de fusion de sociétés, des éléments d'actif autres que les marchandises, les biens et valeurs faisant l'objet de l'exploitation.*

La plus-value de cession globale n'est exonérée qu'en cas de fusion. Dans ce cas, la plus-value exonérée chez la société absorbée est celle qui résulte de l'apport des immobilisations et titres en portefeuille ne faisant pas l'objet de l'exploitation.

### **§ 3. Plus-value sur les actions de sociétés cotées en bourse**

**Texte de base** (Article 11-I du code de l'IRPP et de l'IS tel que modifié par l'article 29 de la loi de finances pour la gestion 2000) :

*I. Le résultat net est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise y compris notamment la cession de tout élément d'actif.*

*Toutefois, la plus-value de cession d'actions admises à la cote de la bourse des valeurs mobilières de Tunis ne fait pas partie du bénéfice imposable dans la limite de la différence entre leur cours moyen journalier de la bourse du dernier mois de l'exercice précédant celui au cours duquel la cession a eu lieu et leur valeur d'acquisition ou de souscription.*

### **§ 4. Plus-value sur éléments réévalués librement et dont la réserve de réévaluation libre a été précédemment imposée.**

Selon la direction des études et de la législation fiscales "l'augmentation du capital par incorporation de la réserve spéciale de réévaluation libre et l'appropriation par les associés d'actions gratuites ainsi que la distribution de ladite réserve rendent la plus-value de réévaluation disponible et par conséquent passible de l'IR ou de l'IS selon le droit commun et ce, au titre de l'exercice de l'incorporation au capital ou de la distribution.

Les plus-values ou les moins-values de cession des éléments de l'actif ayant fait l'objet de réévaluation libre sont déterminées par comparaison entre le prix de cession et la valeur nette comptable desdits éléments sans tenir compte de la réévaluation.

Toutefois, et dans la mesure où la plus-value de réévaluation a été imposée suite à l'incorporation de la réserve de réévaluation au capital ou à sa distribution, la plus-value ou la moins-value de cession des éléments réévalués est déterminée compte tenu de l'imposition de la plus-value de réévaluation (Prise de position du 2 octobre 1999)".

### **§ 5. Bénéfice dégagé par un établissement stable établi à l'étranger**

Aux termes de l'article 36 du code de l'IRPP et de l'IS les bénéfices réalisés à l'étranger et soumis à l'impôt dans le pays d'origine ne sont pas inclus dans le résultat imposable en Tunisie pour les personnes physiques. Il s'en suit que les bénéfices d'un établissement stable à l'étranger appartenant à une personne physique résidente en Tunisie sont imposables en Tunisie (règle du bénéfice mondial) **sauf** s'ils sont soumis à l'impôt sur le revenu dans le pays de la source ou en application d'une disposition d'une convention fiscale internationale de non double imposition.

Quant aux personnes morales, la règle de la territorialité amène à exclure du résultat imposable en Tunisie tout bénéfice réalisé par un établissement à l'étranger sauf attribution de l'imposition à la Tunisie par une convention fiscale internationale de non double imposition.

### **§ 6. Intérêts créditeurs de comptes courants ouverts entre commerçants, industriels ou agriculteurs lorsque le bénéficiaire est une personne physique**

D'après la doctrine administrative, 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 créditeur 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**.

### **§ 7. Intérêts des dépôts et titres en devises et en dinars convertibles**

**Texte de base :**

**Pour les personnes physiques :** Article 38 - point 8 du code de l'IRPP et de l'IS :

*Ne sont pas soumis à l'impôt :*

*8) Les intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles.*

**Pour les personnes morales :** Article 48 - VII nonies du code de l'IRPP et de l'IS :

*VII nonies - Pour la détermination du bénéfice imposable, sont admis en déduction, les intérêts des dépôts et des titres en devises et en dinars convertibles.*

### **§ 8. L'impôt sur les sociétés**

Dans la méthode du report d'impôt, l'impôt sur les sociétés peut représenter un produit de l'exercice. A l'instar de la charge d'impôt sur les sociétés qui n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt, le produit d'IS constitue un produit exclu de l'assiette imposable. Il en est de même du produit d'IS imputé directement en modifications comptables.

#### **Section II - Ajustement pouvant faire l'objet d'une correction symétrique**

##### **(1) Les pertes sur exercices antérieurs**

Le principe de l'annualité de l'impôt affecte la déductibilité de toute charge non constatée au cours de l'exercice au cours duquel elle aurait dû l'être.

Ainsi, les pertes sur exercices antérieurs portées en résultat de l'exercice ou en modifications comptables qui correspondent du point de vue fiscal aux seules erreurs et omissions comptables (et non aux différences résultant des imprécisions d'évaluation antérieure inhérentes à toute estimation) ne sont pas déductibles de l'exercice au cours duquel elles sont comptabilisées et doivent par conséquent être réintégrées au résultat fiscal de cet exercice.

Néanmoins, le principe de la correction symétrique amène à accepter la déductibilité des pertes sur exercices antérieurs des résultats imposables au titre des exercices auxquels elles se rattachent normalement dès lors que ces exercices ne sont pas frappés par la prescription et que l'erreur a été commise de bonne foi.

La correction symétrique des pertes porte à la fois sur les pertes sur exercices antérieurs inscrites en résultat de l'exercice et les corrections d'erreurs fondamentales (correspondant à des charges déductibles par nature) portées en correction des capitaux propres "Modifications comptables".

##### **(2) Les profits sur exercices antérieurs.**

De même, qu'en matière de pertes sur exercices antérieurs, les profits sur exercices antérieurs ne seraient pas imposables au titre de l'exercice au cours duquel ils sont constatés mais doivent faire l'objet d'un reclassement pour les rattacher à leur exercice normal d'imposition.

La correction symétrique des profits est intéressante lorsqu'il existe des pertes sur exercices antérieurs qui se rattachent aux mêmes exercices que ceux des profits sur exercices antérieurs.

La correction symétrique des profits porte à la fois sur les profits sur exercices antérieurs inscrits en résultat de l'exercice et les corrections d'erreurs fondamentales (correspondant à des produits par nature imposables) portées en correction des capitaux propres "Modifications comptables".

#### **Section III - Les écarts temporels**

##### **§ 1. Provisions pour risques et charges**

Les provisions pour risques et charges ne sont pas fiscalement déductibles au titre de l'exercice de leur constatation comptable.

En revanche, toute reprise sur provision initialement non déduite doit être déduite fiscalement des produits imposables.

Il n'y a d'écart temporel que lorsque la provision pour risque porte sur une charge déductible.

##### **§ 2. Rappels de TVA consécutifs à un contrôle**

**Fiscalement :** Lorsqu'à la suite du contrôle des déclarations de TVA, l'administration procède à un rappel d'impôt, celui-ci constitue une charge de l'exercice au cours duquel intervient la mise en recouvrement des droits.

Ainsi, dans une prise de position (488) du 16 juin 1997, la Direction Générale du Contrôle Fiscal confirme que "le montant de la TVA réclamé dans le cadre d'une vérification fiscale représente une charge déductible du résultat fiscal de l'année de la réclamation par le receveur des finances compétent de son paiement mais que les pénalités au titre du même redressement demeurent non déductibles."

**Comptablement** : L'entreprise peut constituer une provision pour le paiement de ce rappel lorsque cette charge a un caractère probable du fait de l'existence d'un différend entre l'entreprise et l'administration.

Lorsque le rappel de TVA est pris en compte comptablement avant sa mise en recouvrement, il constitue un écart temporel entraînant la constatation d'un actif fiscal différé dans la méthode du report d'impôt en comptabilité.

### **§ 3. Provisions pour créances douteuses**

Constitue un écart temporel la partie non déductible ou n'ayant pu être déduite des provisions pour créances douteuses.

#### **a) Déductibilité des petites créances irrécouvrables ne dépassant pas cent dinars.**

**Texte de base** (Article 12-3 du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Le résultat net est établi après déduction de toutes charges nécessitées par l'exploitation, celles-ci comprennent notamment :*

*3 - Les créances douteuses dont le nominal par client ne dépasse pas cent dinars, sous réserve que l'entreprise ne continue pas à entretenir des relations d'affaires avec le débiteur, que leur échéance remonte à plus d'un an et que l'entreprise présente à l'administration un état nominatif des débiteurs concernés joint à la déclaration de l'impôt sur le revenu.*

Les petites créances peuvent être passées en pertes sans limite si elles remplissent les quatre conditions suivantes:

- 1) le montant de chaque créance par client doit être au maximum de 100 dinars toutes taxes comprises,
- 2) l'entreprise doit avoir cessé ses relations avec le client défaillant,
- 3) l'échéance de la créance remonte à plus d'un an,
- 4) l'entreprise produit un état nominatif des débiteurs passés en pertes avec sa déclaration annuelle.

#### **b) Déductibilité des provisions pour créances douteuses dont le montant dépasse 100 dinars par client.**

**Texte de base** (Article 12-4 (nouveau) du code de l'IRPP et de l'IS) :

*Le résultat net est établi après déduction de toutes charges nécessitées par l'exploitation, celles-ci comprennent notamment :*

*4 - Les provisions pour créances douteuses, y compris les impôts indirects qu'elles ont subis, pour lesquelles une action en justice est engagée, les provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente et pour dépréciation des actions cotées en bourse, et ce, dans la limite de 30% du bénéfice imposable.*

*Pour l'application de ces dispositions :*

- le montant des provisions déductibles au titre de la dépréciation des stocks est constitué par la différence entre le prix de revient du produit constaté en comptabilité et la valeur de réalisation nette connue à la date de clôture du bilan de l'exercice au titre duquel les provisions sont constituées sans tenir compte des frais non réalisés à cette date et sans que ce montant excède 50% du prix de revient du produit,
- les actions sont évaluées d'après le cours moyen journalier à la bourse des valeurs mobilières de Tunis du dernier mois de l'exercice au titre duquel les provisions sont constituées.

Les provisions constituées pendant une année sont réintégrées aux bénéfices imposables de la 3ème année qui suit celle de leur constitution dans la mesure où l'action en justice concernant les créances auxquelles elles se rapportent suit encore son cours.

Toutefois, ces provisions peuvent être reconstituées, en dehors du plafond de 30% du bénéfice fiscal, et ce par prélèvement sur les bénéfices imposables de cette troisième année.

Les provisions constituées et devenues sans objet au cours d'un exercice sont réintégrées au résultat de cet exercice.

**Pour bénéficiaire de ces déductions, les entreprises ayant pratiqué des provisions sont tenues de joindre à leur déclaration de l'impôt sur le revenu un état détaillé des provisions constituées.**

Les dispositions relatives aux provisions pour créances douteuses ne sont pas applicables aux personnes physiques qui tiennent une comptabilité simplifiée.

En régime de droit commun, les entreprises soumises à l'impôt sur les bénéfices sont autorisées à constituer, par prélèvement sur leurs bénéfices, une provision pour créances douteuses déductible pour la détermination de leur bénéfice imposable et ce, à raison de chacune de leurs créances considérées comme telles à la fin de chaque exercice et pour lesquelles une action en justice est engagée.

La déductibilité des provisions pour créances douteuses dans la limite autorisée est liée au respect de quatre conditions :

- (1) les provisions doivent porter sur les créances dont le recouvrement devient incertain en raison d'événements intervenus avant la clôture de l'exercice et continuant à exister à la date de l'inventaire,
- (2) une action en justice est engagée pour leur recouvrement par voie judiciaire,
- (3) les provisions doivent être comptabilisées,
- (4) un état détaillant les provisions pour créances douteuses constituées doit être joint à la déclaration annuelle des résultats.

**c) Débiteurs déclarés en faillite et débiteurs contre lesquels des procès-verbaux de carence sont établis**

Les créances définitivement compromises sont déductibles, sous forme de comptabilisation en pertes, lorsque le débiteur est déclaré en faillite ou en liquidation judiciaire ayant abouti à une perte définitive ou lorsque l'insolvabilité est constatée par un procès-verbal de carence établi par un huissier notaire sur la base d'un jugement.

**d) Reprise sur provisions pour créances douteuses**

Le régime fiscal des reprises sur provisions pour créances douteuses est fonction du traitement fiscal initial de cette provision : la reprise sur une provision initialement déduite est imposable.

En revanche, le parallélisme des traitements amène à exclure de l'imposition toute charge comptable précédemment réintégrée au résultat fiscal de l'exercice au cours duquel cette charge est annulée et reprise en profit : la perte initiale n'ayant pas été déduite, son annulation par la constatation d'un profit n'est pas imposable.

Si l'annulation de la provision s'effectue en même temps que l'inscription en perte définitive de la créance, le régime fiscal de la perte est régié par les règles de déductibilité applicables aux créances inscrites en perte définitive.

**§ 4. Provisions pour dépréciation des stocks (Note commune n° 09/98)**

Constitue un écart temporel, la partie non déductible ou n'ayant pu être déduite des provisions pour dépréciation des stocks.

**a) Éléments de stocks pouvant faire l'objet de provisions déductibles**

En vertu des dispositions de l'article 35 de la loi n° 97-88 du 29 décembre 1997 (loi de finances pour la gestion 1998), les stocks pouvant faire l'objet de provisions déductibles sont constitués des produits destinés à la vente. Il s'agit donc des stocks de produits finis détenus par l'entreprise pour être vendus dans le cadre de la réalisation de l'objet social.

En conséquence, sont exclus de la déduction les provisions constituées au titre :

- des stocks en cours de production,
- des stocks de matières ou des fournitures devant être consommées au cours du processus de production.
- des stocks de travaux en cours.

**b) Constatation de la dépréciation des stocks destinés à la vente et constitution des provisions déductibles**

### **(1) Valeur pour laquelle les stocks sont comptabilisés**

En vertu des dispositions de l'article 11 du code de l'IRPP et de l'IS, les stocks sont comptabilisés pour leur prix de revient.

En ce qui concerne les produits achetés et destinés à la revente en l'état, le "prix de revient" comprend notamment, le prix d'achat, c'est-à-dire le montant résultant de l'accord des parties à la date de l'opération, les droits de douane à l'importation et les taxes indirectes non récupérables par l'entreprise ainsi que les frais de transport.

Quant au "prix de revient" des biens produits par l'entreprise, il comprend le coût d'acquisition des matières consommées au cours du cycle de production et une quote-part des coûts indirects de production pouvant être rattachée à la production [1].

### **(2) Constatation de la dépréciation**

La dépréciation des stocks destinés à la vente peut être constatée par voie de provisions lorsque à la clôture de l'exercice leur valeur de réalisation nette est inférieure à leur coût de revient constaté en comptabilité.

Selon la norme comptable n° 4 relative aux stocks, la valeur de réalisation nette est le prix de vente estimé réalisable dans des conditions normales de vente, diminué des coûts estimés nécessaires pour achever les biens et réaliser la vente tels que les frais de distribution.

Néanmoins, la valeur de réalisation fiscale est déterminée sans déduction des frais non réalisés à la clôture bien qu'ils soient jugés nécessaires pour réaliser la vente.

La valeur de marché connue à la clôture de l'exercice constitue généralement une mesure appropriée de la valeur probable de réalisation des éléments des stocks.

Lorsque les produits sont subventionnés ou bénéficient d'une compensation à la vente, la valeur de réalisation nette inclut la valeur de la subvention ou de la compensation.

### **(3) Détermination du montant des provisions déductibles**

Les provisions déductibles sont constituées par la différence négative entre :

- d'une part la valeur de réalisation nette, c'est-à-dire le prix de vente normal connu à la date de clôture de l'exercice, majoré éventuellement des subventions, mais (contrairement à la norme comptable) sans tenir compte des frais non encore engagés à la date de clôture de l'exercice tels que les frais de distribution et :

- d'autre part, le "prix de revient" fiscal.

### **(4) Limite des provisions déductibles sur stocks par rapport au "prix de revient" fiscal**

Lorsque la dépréciation constatée des stocks dépasse 50% du prix de revient des marchandises, le montant des provisions déductibles est limité à 50% du "prix de revient" fiscal.

### **c) Sort fiscal des provisions pour dépréciation des stocks :**

Les stocks présentent la spécificité d'affecter systématiquement les résultats de deux exercices successifs. Les stocks finals sont un produit pour l'exercice N et une charge pour l'exercice N+1.

Toute provision déductible en N est implicitement un produit imposable en N+1, puisqu'elle diminue les produits de N et diminue les charges (donc augmente les produits) de N+1.

Toute provision sur stocks non déductible en N constitue un produit non imposable en N+1.

Ainsi, toute provision constituée au titre d'un produit en stock à la clôture de l'exercice N suit nécessairement le traitement comptable consacré à ce produit.

Dans la méthode de l'inventaire intermittent et dans le cas où le produit provisionné persiste à la clôture de l'exercice N+1, le traitement comptable généralement retenu consiste à :

- 1- constater le stock initial en charges,
- 2- constater le stock final en produits.

Corrélativement, la provision sur l'article de stock figurant à la fois au stock de clôture N et au stock de clôture N+1 doit suivre le traitement du montant brut du stock comme suit :

- constater une annulation de la provision sur stock initial qui disparaît (produit),
- constater une nouvelle dotation sur stock final (charge).

### **§ 5. Provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse**

La méthode fiscale d'évaluation des titres cotés en bourse au cours moyen journalier du dernier mois de l'exercice couvre un champ plus large que celui retenu par le système comptable.

En effet, sont concernés par la méthode fiscale :

- les titres de participation de sociétés cotées en bourse (évalués comptablement au montant minimal du coût historique et de la valeur d'usage),
- les titres de placements immobilisés de sociétés cotées en bourse (évalués comptablement au montant minimal du coût historique et de la valeur d'usage),
- les placements en actions cotées en bourse non liquides (évalués comptablement au montant minimal du coût historique et de la valeur de marché),
- les placements en actions cotées en bourse très liquides (convertis comptablement à la valeur de marché).

**§ 3 bis, 4 bis et 5 bis. Limite des provisions pour créances douteuses, pour dépréciation des stocks et pour dépréciation des actions cotées en bourse pour les entreprises autres que du secteur financier.**

Le montant total de la dotation aux provisions pour créances douteuses, pour dépréciation des stocks et pour dépréciation des actions cotées en bourse est déductible dans la limite de 30% du bénéfice imposable.

On entend par bénéfice imposable servant à la détermination du seuil de 30%, le bénéfice fiscal avant déduction des provisions de l'exercice et abatement au titre des avantages fiscaux.

Cependant, le reliquat de provisions non admis en déduction au cours d'une année donnée en raison du plafonnement à 30% du bénéfice fiscal n'est pas perdu définitivement pour l'entreprise qui a la faculté d'opérer la déduction de ce reliquat sur les exercices ultérieurs toujours dans la limite du plafond de 30% des bénéfices et tant que les conditions de déductibilité sont maintenues.

Ainsi, l'entreprise qui ne peut déduire la totalité de ses provisions pour créances douteuses et pour dépréciation des actions cotées en bourse gère un report de provisions déductibles d'un exercice à un autre.

En outre, le bénéfice de la déduction des provisions est tributaire de la production d'états détaillés des provisions constituées joints à la déclaration annuelle de l'impôt.

**§ 6. Décote directe faite sur les stocks ou réduction de valeur des stocks à la V.R.N.**

**Comptablement**, la méthode de la décote directe qui consiste à évaluer les stocks en déduisant la marge bénéficiaire de la valeur de réalisation nette est autorisée dans certaines circonstances (activités commerciales et cas où il n'est pas possible de déterminer le coût des stocks autrement). Cette méthode peut aboutir à une évaluation directe des stocks au dessous de leur coût de revient.

Au plan international, la technique de réduction de valeur (impairment) constitue la technique la plus utilisée.

**Fiscalement**, la seule méthode de dépréciation des stocks admise est la constatation d'une provision pour dépréciation.

Ainsi, lorsque l'entreprise évalue directement ses stocks à leur valeur de réalisation nette (décote directe), la différence entre la valeur brute des stocks finals correspondant à leur coût de revient et la valeur retenue au bilan doit être imposée fiscalement.

Corrélativement, le même montant imposé (extra comptablement) au titre de l'année N, devient à déduire fiscalement au titre de l'année N+1.

**§ 7. Titres de placement**

**Fiscalement**, les titres de placement sont comptabilisés pour leur prix d'acquisition.

**Les actions de sociétés cotées en bourse dont le cours moyen journalier du dernier mois est inférieur au coût historique peuvent, du point de vue fiscal, donner lieu à une provision déductible dans le cadre de la limite de 30% du bénéfice imposable.**

Les plus-values sur cession de titres de sociétés cotées en bourse correspondant à la différence entre le coût d'acquisition et le cours moyen du dernier mois de l'exercice précédent l'exercice de la cession sont exonérées d'impôt sur les bénéfices.

Comptablement, à la date de clôture, les placements à court terme font l'objet d'une évaluation à la valeur de marché pour les titres cotés et à la juste valeur pour les autres placements à court terme.

Les titres cotés qui sont très liquides sont comptabilisés à la valeur de marché selon le cours moyen du dernier mois de l'exercice et les plus-values ou moins-values dégagées portées en résultat.

Toute moins-value ainsi comptabilisée en charges financières n'est pas fiscalisée tant qu'il n'y a pas cession des titres. Quant à la plus-value dégagée sur la base du cours moyen du dernier mois de l'exercice au delà du coût d'acquisition, elle est exonérée d'impôt.

#### **§ 8. Autres provisions pour dépréciation des comptes de l'actif**

Hormis le cas des provisions pour dépréciation des titres (actions et parts sociales) permises aux établissements mixtes de crédit créés par des conventions ratifiées par une loi et des établissements de crédit ayant la qualité de banque prévus par la loi n° 2001-65 du 10 juillet 2001 et des SICAR et les provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse permises à toutes les entreprises, les provisions pour dépréciation des autres comptes de l'actif sont non déductibles fiscalement.

Corrélativement, toute reprise sur une provision non déduite fiscalement est à déduire du résultat imposable.

#### **§ 9. Dotations aux amortissements des terrains, fonds de commerce, brevets et marques de fabrique**

**Fiscalement**, l'article 15 du code de l'IRPP et de l'IS dispose : Par dérogation aux dispositions de l'article 12-2e du code, n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement :

- des terrains ;
- des fonds de commerce ;
- des brevets et marques de fabrique.

Les brevets qui tombent dans le domaine du public sont amortissables en bloc au titre de l'exercice au cours duquel ils perdent leur protection.

**Comptablement**, le fonds commercial, les brevets et marques de fabrique sont amortissables.

Les dotations aux amortissements de ces différents éléments sont à réintégrer fiscalement au titre de l'exercice au cours duquel elles sont dotées. Corrélativement, toute reprise de ces amortissements lors de la sortie du bien de l'actif ou pour tout autre motif est à déduire du résultat imposable.

Pour les brevets, les amortissements précédemment constatés deviennent fiscalement déductibles au titre de l'exercice au cours duquel ils perdent leur protection et tombent dans le domaine du public.

#### **§ 10. Les subventions d'exploitation**

**Fiscalement**, les subventions d'exploitation et d'équilibre sont imposées au titre de l'exercice de leur encaissement.

**Comptablement**, Les subventions attribuées pour couvrir une charge spécifique sont à rapporter aux résultats de l'exercice ayant enregistré la charge dès lors que le recouvrement de la subvention devient raisonnablement certain sans avoir à attendre l'encaissement effectif.

Lorsque la subvention d'exploitation est prise en compte comptablement avant son encaissement, elle constitue un produit comptable non imposable fiscalement.

Corrélativement, l'encaissement de la subvention amène à l'inclure dans le résultat fiscal de l'exercice de l'encaissement effectif.

#### **§ 11 et 12. Les subventions d'investissement**

Le traitement comptable et fiscal des subventions d'investissement diffère à la fois au niveau de l'exercice de prise en compte et surtout au niveau des modalités de reprise de la subvention en produits.

##### **Date de prise en compte :**

**Sur le plan fiscal**, la subvention d'investissement est constatée lors de l'exercice de son encaissement alors que du point de vue comptable, la subvention d'investissement est prise en compte dès qu'il existe une assurance raisonnable que :

- L'entreprise pourra se conformer aux conditions attachées aux subventions ; et que
- Les subventions seront perçues par l'entreprise.

**Sur le plan comptable**, l'encaissement d'une subvention ne permet pas en lui même de conclure que les obligations attachées à la subvention ont été respectées ou le seront.

##### **Modalités d'étalement des reprises des subventions d'investissement en produits :**

##### **Immobilisation amortissable :**

**Fiscalement**, les subventions d'équipement accordées aux entreprises ne sont pas comprises dans les résultats de l'année de leur encaissement. Ces subventions doivent être rapportées aux résultats nets des exercices à concurrence du montant des amortissements pratiqués, (et fiscalement déductibles) à la clôture desdits exercices, sur le prix de revient des immobilisations amortissables, lorsqu'elles sont utilisées pour la création ou l'acquisition de ces immobilisations.

**Comptablement**, les subventions d'investissement relatives à des biens amortissables sont à rapporter aux résultats des exercices pendant lesquels sont constatées les charges d'amortissement (comptables) relatives à ces immobilisations. Ces subventions sont rapportées proportionnellement à ces charges d'amortissement.

Ainsi, lorsque l'amortissement comptable de l'immobilisation diffère de son rythme d'amortissement fiscal ou lorsqu'il y a un décalage dans la date de prise en compte de la subvention entre comptabilité et fiscalité, il convient d'ajuster le résultat fiscal en déduisant toute reprise comptable de subvention ne correspondant pas à un amortissement fiscalement déductible et en réintégrant en élément imposable les fractions reprises antérieurement en comptabilité sans imposition fiscale lorsque le fait générateur de leur imposition fiscale est réalisé.

#### **Immobilisation non amortissable :**

**Fiscalement**, les subventions affectées à la création ou à l'acquisition d'immobilisations non amortissables doivent être rapportées par fractions égales au résultat de chacune des dix années y compris celle de la création ou l'acquisition de ces immobilisations sans appliquer la règle du prorata temporis.

**Comptablement**, les subventions relatives à des biens non amortissables qui nécessitent, le cas échéant, l'accomplissement de certaines obligations, sont à rapporter aux résultats du ou des exercices qui supportent le coût d'exécution de ces obligations.

A titre d'exemple, la subvention accordée pour l'acquisition d'un terrain, allouée sous la condition d'y construire un immeuble, est à rapporter aux résultats en fonction de la durée d'utilisation de l'immeuble.

Ainsi, lorsque les rythmes de reprise de la subvention en comptabilité et en fiscalité sont désynchronisés, il convient d'ajuster les traitements comptables pour imposer la reprise des subventions au rythme fiscal.

#### **Sortie de l'actif d'une immobilisation subventionnée :**

**Fiscalement**, en cas de cession d'une immobilisation subventionnée, la fraction "fiscale" de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt, est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus-value imposable ou la moins-value déductible.

**Comptablement**, aucun traitement n'est préconisé expressément pour fixer le sort des subventions en cours se rapportant à une immobilisation lors de sa sortie de l'actif.

Lors de la sortie de l'immobilisation subventionnée de l'actif, la plus-value ou la moins-value ajustée selon la réglementation fiscale est fiscalisée dans la mesure où le reliquat n'est pas à rembourser.

### **§ 13. Actualisation des revenus**

**Fiscalement**, le chiffre d'affaires est constitué par les ventes hors taxes pour leur montant nominal (opérations réalisées). Néanmoins, la nouvelle réglementation relative au crédit octroyé par le commerce de détail impose de préciser le prix au comptant et les intérêts pratiqués. Cette réglementation est, à notre avis, opérante au plan fiscal.

**Comptablement**, lorsque la contrepartie reçue ou à recevoir est représentée par des liquidités ou équivalents de liquidités et que l'entrée de ces liquidités ou équivalents de liquidités est différée, la juste valeur peut être inférieure au montant nominal des liquidités ou équivalents de liquidités reçus ou à recevoir. Dans ce cas, la juste valeur de la contrepartie est déterminée en actualisant l'ensemble des recettes futures au moyen d'un taux d'intérêt permettant d'actualiser leur montant nominal au prix de vente comptant des biens ou services concernés.

Lorsqu'elle est significative, la différence entre la juste valeur et le montant nominal de la contrepartie est comptabilisée en produits financiers rattachés à la période à laquelle ils se rapportent.

Les produits financiers défalqués des ventes, autres que ceux relatifs au crédit accordé par le commerce de détail, sont imposés fiscalement au titre de l'exercice au cours duquel la vente est réalisée. En revanche, les produits financiers constatés au fur et à mesure de l'écoulement du temps



constituent des produits non imposables lorsqu'ils ont été initialement imposés, fiscalement, au titre de l'exercice de réalisation de la vente.

Dans le cas des ventes au consommateur à crédit avec facilités de paiement, la loi n° 98-39 du 2 juin 1998 impose au vendeur de préciser son prix au comptant et de rembourser en cas de paiement anticipé les intérêts explicites ou implicites au client.

L'actualisation des ventes faites dans le cadre de cette loi répond à une exigence légale et n'entraîne pas d'écart entre comptabilité et fiscalité.

#### **§ 14. Revenus non constatés en raison de la faible recouvrabilité**

**Fiscalement**, toute opération réalisée doit être prise en compte dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle a eu lieu.

**Comptablement**, les revenus ne sont constatés que s'il est probable que les avantages économiques associés à l'opération bénéficieront à l'entreprise. Dans certains cas, cette probabilité peut être nulle tant que la contrepartie n'est pas encaissée ou tant qu'une incertitude n'est pas levée.

Ainsi, une opération réalisée dont la constatation est comptablement différée reste imposable fiscalement au titre de l'exercice de son fait générateur fiscal. Corrélativement, lorsque l'incertitude est levée, sa prise en compte comptable entraîne sa déduction du résultat fiscal puisqu'elle a été déjà précédemment incluse au résultat fiscal.

#### **§ 15. Prise en compte dans les stocks d'amortissement comptable non déductible fiscalement**

Lorsqu'il existe un écart significatif entre l'amortissement comptable supérieur à l'amortissement fiscal, la quote-part des stocks finals due au surplus d'amortissement comptable par rapport à l'amortissement fiscal est à déduire du résultat imposable. Cet ajustement n'est utile que lorsqu'il porte sur un montant significatif.

Corrélativement, la partie défalquée du résultat imposable au titre de l'exercice N devient imposable au titre de l'exercice N + 1.

#### **§ 16. Amortissement comptable et fiscal**

Lorsque l'amortissement fiscal est supérieur à l'amortissement comptable, l'entreprise utilise la technique de l'amortissement dérogatoire.

En revanche, lorsque l'amortissement comptable est supérieur à l'amortissement fiscal, il convient de réintégrer le surplus d'amortissement comptable sur l'amortissement admis fiscalement puis le déduire extra-comptablement des exercices futurs selon le plan d'amortissement fiscal autorisé.

#### **§ 17 et 18. Conversion des dettes et créances courantes en devises selon le cours de clôture**

**Fiscalement**, seules les différences de change entre le cours de la date d'acquisition et le cours effectif de paiement peuvent être prises en compte.

**Comptablement**, à chaque date de clôture de l'exercice, les dettes et créances en devises étrangères sont évaluées en utilisant le taux de change en vigueur à la date de clôture. Le gain ou la perte de change est ainsi pris en compte en résultat de l'exercice.

Tout gain de change ou toute perte de change ainsi comptabilisés ne sont pas fiscalisés tant qu'il n'y a pas encaissement ou paiement de la créance ou de la dette.

Ainsi, le gain virtuel n'est pas imposable et la perte virtuelle n'est pas déductible.

Corrélativement, la différence de change sera déterminée, sur le plan fiscal, pendant l'exercice où intervient le paiement par la différence entre le cours historique et le cours effectif de règlement.

#### **§ 19. Amortissement des charges financières provenant de l'actualisation du coût d'achat d'une immobilisation payable à crédit sans intérêt**

**Comptablement**, lorsque le règlement de l'acquisition d'une immobilisation est échelonné, le coût d'acquisition doit correspondre à un règlement au comptant. Toute différence est rapportée en charges financières de la période à laquelle elle se rattache.

**Fiscalement**, l'immobilisation doit être comptabilisée et amortie sur la base de son prix de revient d'acquisition ou de fabrication.

L'actualisation de la valeur d'acquisition réduit la base amortissable et entraîne la constatation d'une charge financière ne correspondant pas au sens fiscal à des charges financières. La charge ainsi constatée comptablement est amortie sur la durée du crédit et non celle de l'immobilisation.

Le surplus d'amortissement annuel des charges financières par rapport à l'amortissement annuel résultant du rythme fiscal est réintégré pendant l'année de comptabilisation puis déduit fiscalement au titre de l'exercice de rattachement fiscal.

#### **§ 20 et 21. Différence de change sur emprunts ou prêts en devises**

**Fiscalement**, seules les différences de change effectivement réalisées sur des emprunts et prêts en devises sont prises en compte.

**Comptablement**, les emprunts et prêts en devises sont convertis à la date de clôture selon le cours de clôture. Les écarts ainsi dégagés sont capitalisés puis amortis, sur une base systématique et logique, sur la durée de vie restante de l'élément d'actif ou de passif.

L'amortissement de l'écart de conversion n'est pas déductible comme la reprise de l'écart porté au passif en cas de gain de change n'est pas imposable.

En revanche, les gains ou pertes de change résultant des paiements ou encaissements effectifs calculés par rapport au cours historique sont pris en compte fiscalement au titre de l'exercice au cours duquel l'opération de règlement a lieu.

#### **Section IV - Régime fiscal des effets de modifications comptables**

Le concept de modifications comptables couvre 3 types de traitements comptables :

- Les changements de méthodes comptables.
- Les changements dans les estimations comptables.
- La correction d'erreurs fondamentales dans les états financiers.

#### **§ 1. Régime fiscal des changements de méthodes comptables**

Sur le plan fiscal, le fait générateur du changement de méthode rétrospectif est l'exercice de prise en compte (de comptabilisation). Il en résulte le traitement fiscal suivant :

- Les ajustements en augmentation des réserves qui constituent un produit imposable sont compris dans l'assiette imposable.
- Les ajustements en diminution des réserves qui ne relèvent pas des charges exclues du droit à déduction viennent en déduction du résultat imposable.

**Exemple** : L'effet rétrospectif d'un changement de méthode d'évaluation des stocks est pris en compte en résultat fiscal.

Soit une entreprise qui change de méthode en passant du coût moyen pondéré au FIFO, ce qui donne les effets suivants :

Stocks finals FIFO	10.000 KD
Stocks initiaux selon le coût moyen pondéré	8.000 KD
Stocks initiaux selon FIFO	9.000 KD

L'état de résultat avant changement du stock initial se présente comme suit :

	(En milliers de dinars)
Ventes	100.000
<u>Coûts des ventes</u>	<u>70.000</u>
Marge brute	30.000
Autres charges	20.000
<u>Bénéfice ordinaire avant IS</u>	<u>10.000</u>
<u>Impôt sur les sociétés sur résultat ordinaire (35%)</u>	<u>3.500</u>
Bénéfice ordinaire net	6.500

Le changement entraîne l'écriture suivante :

---

3 Stocks initiaux	1.000
-------------------	-------

128 Effets des modifications comptables	1.000
---	-------

Effets du passage du CMP au FIFO

---

Après cette modification, si les effets des modifications comptables ne sont pas fiscalisés, l'état de résultat se présente comme suit :

	(En milliers de dinars)
Ventes	100.000
<u>Coût des ventes(70.000 + 9.000 - 8.000)</u>	<u>71.000</u>
Marge brute	29.000
<u>Autres charges</u>	<u>20.000</u>
Bénéfice ordinaire avant IS	9.000
<u>Impôt sur les sociétés sur le résultat ordinaire</u>	<u>3.150</u>
Bénéfice ordinaire net	5.850
<u>Effets des modifications comptables</u>	<u>1.000</u>
Résultat après modification comptable	6.850

Dans ce schéma, l'impôt est injustement minoré de 350 d'où la nécessité de fiscaliser l'effet de la modification comptable selon le schéma d'écriture suivante :

128 Effets des modifications comptables	350	
4343 Etat, IS à liquider		350
IS sur modification comptable 1.000 x 35%		

**Ainsi, le bas de l'état de résultat définitif se présente comme suit :**

Bénéfice avant impôt	9.000
IS sur résultat ordinaire	3.150
Bénéfice ordinaire net	5.850
Effets des modifications comptables	650
Résultat après modifications comptables	6.500

## § 2. Régime fiscal des changements d'estimation

Les changements d'estimation affectent les charges et produits de l'exercice et sont de ce fait traitées selon les mêmes règles que les autres charges et produits.

## § 3. Régime fiscal des corrections d'erreurs fondamentales

Les corrections d'erreurs fondamentales commises dans les états financiers des exercices précédents sont traitées fiscalement selon la règle de la correction symétrique.

### Section V - Les reports déficitaires et amortissements réputés différés

#### **Texte de base :**

*Article 48-IX du code de l'IRPP et de l'IS : En cas de déficit subi pendant un exercice par une entreprise qui justifie de la tenue d'une comptabilité régulière, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est déduit du bénéfice réalisé pendant le deuxième exercice qui suit l'exercice déficitaire. S'il existe un reliquat, il peut être reporté sur les résultats de la troisième année.*

*Article 12-2 du code : Le résultat net est établi après déduction de toutes charges nécessitées par l'exploitation, celles-ci comprennent notamment :*

*2 - Les amortissements réellement effectués d'une manière linéaire par l'entreprise dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'activité ainsi que les amortissements régulièrement comptabilisés mais réputés différés en période déficitaire.*

Aux termes de l'article 48-IX du code de l'IRPP et de l'IS, le déficit subi pendant un exercice par une entreprise possédant une comptabilité régulière et complète est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est déduit du bénéfice réalisé pendant le deuxième exercice qui suit l'exercice déficitaire ; s'il existe un reliquat, il peut être reporté sur le troisième exercice.

De même, l'article 12-1 dispose que le bénéfice net est établi sous déduction des amortissements régulièrement comptabilisés, ainsi que les amortissements réputés différés en période déficitaire.

Lorsque le déficit est maintenu apparent au bilan, son caractère reportable ne souffre d'aucune difficulté. En revanche, il arrive que l'entreprise décide d'apurer ses déficits en les compensant avec différents postes du bilan. Dans ce cas, l'entreprise porte-t-elle atteinte à son droit au report des déficits ?

#### **Conséquences de l'apurement des déficits :**

Il existe deux régimes fiscaux des apurements des déficits en fonction du poste avec lequel s'effectue la compensation : un régime de maintien du droit au report et un deuxième qui le fait perdre.

**1) Compensations qui ne mettent pas en cause le droit au report :** La résorption des déficits par les postes suivants laisse intact le droit au report des déficits sous leur forme ordinaire et d'amortissements réputés différés :

- a) Réduction du capital social.
- b) Prélèvement sur les réserves ordinaires.
- c) Prélèvement sur la réserve de réévaluation légale devenue disponible, après la cession de l'élément réévalué qu'elle soit incorporée ou non au capital.
- d) Prélèvement sur les primes de fusion et d'émission.

Le fait d'avoir éteint le déficit figurant au compte "Report à nouveau débiteur" par virement à un compte de "Réserves" n'ôte pas le droit pour un contribuable, du point de vue fiscal, de reporter les déficits dans la limite du délai légal, à l'exclusion toutefois de la réserve de réévaluation légale indisponible.

**2) Compensations faisant perdre le droit au report :** L'apurement des déficits avec les postes suivants entraîne leur extinction fiscale définitive :

- a) Compensation avec le compte courant associés même si la compensation est assortie d'une clause de retour en cas de meilleure fortune.
- b) Prélèvement sur la part du capital constituée par l'incorporation de la réserve spéciale de réévaluation indisponible, c'est-à-dire correspondant aux éléments réévalués non encore cédés.
- c) Prélèvement sur la réserve spéciale de réévaluation légale non disponible.
- d) Prélèvement sur la réserve de réévaluation libre.

Il est donc logique de réserver l'apurement des déficits par prélèvement faisant perdre le droit au report aux déficits ordinaires qui arrivent à leur terme de report.

**Ajustement concernant les amortissements réputés différés en période déficitaire :**

Pour être admis en déduction des bénéfices imposables, les amortissements doivent remplir cinq conditions :

- 1) Porter sur des éléments propriété de l'entreprise inscrits à l'actif immobilisé et soumis à dépréciation ;
- 2) Être calculés sur le coût de revient, d'acquisition ou de fabrication ;
- 3) Ne pas être exclus du droit à déduction par la loi fiscale.
- 4) L'amortissement pratiqué doit être conforme au taux fixé par la réglementation fiscale ou à défaut, correspondre au moins approximativement à la dépréciation de l'élément. Néanmoins, lorsque l'entreprise peut le justifier, elle peut pratiquer des taux d'amortissement inférieurs aux taux retenus par la réglementation fiscale.
- 5) Les amortissements doivent avoir été effectivement pratiqués en comptabilité.

**Amortissements réputés différés :**

La déduction des amortissements réputés différés est subordonnée à la condition que les exercices antérieurs au cours desquels ces amortissements auraient dû normalement être opérés aient été déficitaires. L'ordre à suivre pour la déduction des déficits et des amortissements est le suivant :

- Premièrement : amortissement normal de l'exercice,
- Deuxièmement : reports déficitaires ordinaires,
- Troisièmement : amortissements réputés différés.

Les amortissements réputés différés en période déficitaire sont reportables sans limitation de durée et peuvent être prélevés en franchise d'impôt sur les résultats des premiers exercices suivants qui laissent apparaître un bénéfice suffisant pour les imputer.

**Section VI - Ajustement dû aux provisions déductibles constituées depuis 3 ans.**

Les provisions pour créances douteuses et pour dépréciation des actions cotées en bourse et éventuellement pour stocks de produits maintenus sans reprises constituées pendant une année sont réintégrées au bénéfice imposable de la troisième année qui suit celle de leur constitution dans la mesure où elles persistent au bilan de l'exercice considéré.

Toutefois et dans la mesure où les conditions de déductibilité sont toujours réunies, l'entreprise concernée peut reconstituer par prélèvement sur les bénéfices imposables de cette troisième année les provisions ainsi réintégrées, et ce, en dehors de la limite de 30%.

[1] La note commune énumère parmi les charges incorporelles des frais d'administration qui ne sont en fait incorporables que s'il s'agit d'administration de la production et les frais financiers qui ne sont incorporables que selon certaines conditions rigoureusement définies par les normes comptables.

## Annexe

### TABLEAU DE DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL

Résultat net après modifications comptables [1] ( code B / P )

## I. RÉINTÉGRATION

- Rémunération de l'exploitant individuel, ou des associés en nom des sociétés de personnes et assimilées
- Rémunérations des associés gérants majoritaires (SARL)
- Cadeaux et frais de réception excédentaires.
- Commissions, courtages, ristournes commerciales ou non , vacations, et honoraires non déclarés.
- Charges relatives aux résidences secondaires, avions et bateaux de plaisance ne faisant pas l'objet de l'exploitation.
- Charges relatives aux véhicules de tourisme d'une puissance supérieure à 9 cv
- Impôts directs et taxes assimilés supportés au lieu et place de personnes étrangères au titre des redevances
- Taxe sur les voyages
- Intérêts excédentaires des comptes courants d'associé
- Transactions, amendes, confiscations et pénalités de toute nature
- Moins-values de réévaluation [2]
- Dons et subventions excédentaires ou non déclarés
- Provisions constituées
- Amortissements non déductibles
- Déficit des établissements situés à l'étranger
- Impôt sur le revenu, Impôt sur les sociétés
- Autres réintégrations [3]

**Total réintégrations**

## I. DEDUCTIONS

- Plus-value de réévaluation
- Plus-value de fusion
- Dividendes
- Intérêts des dépôts et titres en devises et en dinars convertibles
- Bénéfices réalisés par les établissements situés à l'étranger
- Reprise sur provisions non admises en déduction initialement
- Reports déficitaires [\[4\]](#)
- Amortissements réputés différés en période déficitaire
- Autres déductions [\[5\]](#)

### RESULTAT FISCAL AVANT PROVISIONS (code B/P)

- **Déduction des provisions :**
  - Provisions pour créances douteuses
  - Provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente
  - Provisions pour dépréciation de la valeur des actions et parts sociales (banques et SICAR)
- **RÉSULTAT FISCAL APRÈS IMPUTATION DES PROVISIONS (B/P)**
- **DEDUCTION DU BENEFICE** provenant de [\[6\]](#)
  - exportation
  - développement régional
  - agriculture et pêche

- travaux publics dans les régions de développement régional
  - autres bénéfices déductibles
- **DÉDUCTION POUR RÉINVESTISSEMENT EXONÈRE** [\[7\]](#)

**RESULTAT FISCAL (code B/P)**