

NOTE COMMUNE N° 16/2006

O B J E T : Commentaire des dispositions des articles 42 et 43 de la loi n°2005- 106 du 19 décembre 2005 portant loi de finances pour l'année 2006 relatives à la révision du minimum d'impôt exigible au titre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés et fixation d'un minimum.

R E S U M E

Révision du minimum d'impôt exigible au titre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés et fixation d'un minimum

Les articles 42 et 43 de la loi de finances pour l'année 2006 ont prévu :

1- la réduction du taux du minimum d'impôt de **0,5%** à **0,1%** du chiffre d'affaires ou des recettes brutes, son délafeonnement et la fixation d'un minimum :

- de **100 dinars** pour les personnes physiques,
- de **100 dinars** pour les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de **10%**,
- de **250 dinars** pour les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de **35%**.

2- l'exclusion du chiffre d'affaires et des recettes provenant de l'exportation de l'assiette du minimum d'impôt.

3- la non soumission des entreprises exerçant dans les zones de développement régional ou dans les secteurs de développement agricole au minimum d'impôt durant la période prévue pour le bénéfice de la **déduction totale** de leurs bénéfices ou de leurs revenus provenant de l'exploitation fixée aux dix premières années d'activité.

4- la fixation du montant du minimum d'impôt exigible au titre de la **cessation d'activité** dans la limite de **250 dinars** pour les sociétés soumises au taux de 35%.

5- l'exclusion des entreprises **totaleme nt e xportatrices** du paiement du minimum d'impôt exigible au titre de la cessation d'activité.

La loi n°2005-106 du 19 décembre 2005 portant loi de finances pour l'année 2006 a prévu des modifications relatives au minimum d'impôt au titre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés 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 en vigueur en matière de minimum d'impôt jusqu'au 31 décembre 2005 et de commenter les dispositions de la loi de finances pour l'année 2006 en la matière.

I. MINIMUM D'IMPOT EN VIGUEUR JUSQU'AU 31 DECEMBRE 2005

Conformément aux dispositions des articles 44 et 49 du code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt dû par les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux selon le régime réel ou au titre des bénéfices des professions non commerciales et aussi par les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés ne peut pas être inférieur à un minimum égal à 0,5% du chiffre d'affaires ou des recettes brutes, sans que ce minimum dépasse :

- **1.000D** en ce qui concerne les personnes physiques et les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de **10%**

- **2.000D** en ce qui concerne les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de **35%**.

Le minimum d'impôt de 0,5% susvisé est applicable au chiffre d'affaires total brut des sociétés concernées par le régime d'intégration des résultats et sans que ce minimum dépasse 2.000 dinars.

Le minimum d'impôt prévu par les articles 44 et 49 susvisés n'est pas dû par les entreprises bénéficiant de la déduction totale de leurs bénéfices ou de leurs revenus provenant de l'exploitation durant les dix premières années d'activité. Il s'agit, des entreprises totalement exportatrices, des entreprises exerçant dans les zones de développement régional et des entreprises bénéficiant des avantages accordés au développement agricole.

Par ailleurs, les entreprises **ne réalisant pas un chiffre d'affaires ou en cessation d'activité**, sont soumises au paiement d'un minimum d'impôt de **100 dinars**. Le minimum d'impôt fixé à ce titre **n'est pas applicable** aux entreprises **nouvellement créées** durant la période de réalisation du projet sans que cette période dépasse **3 ans**.

II. APPORT DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2006

La loi de finances pour l'année 2006 a prévu de nouvelles mesures relatives au minimum d'impôt dû au titre de l'impôt sur le revenu et au titre de l'impôt sur les sociétés.

Les modifications relatives au minimum d'impôt, concernent la détermination de son assiette et son tarif ainsi que la fixation de son minimum.

1. L'assiette de calcul du minimum d'impôt

Les articles 42 et 43 de la loi de finances pour l'année 2006 ont prévu que le minimum d'impôt est calculé sur la base du chiffre d'affaires **brut local** ou des recettes brutes locales, **à l'exception** du chiffre d'affaires provenant de **l'exportation** qui reste hors champ d'application du minimum d'impôt. Cette exception couvre tout chiffre d'affaires ou toutes les recettes provenant de l'exportation telle que définie par la législation fiscale en vigueur.

2. Le tarif du minimum d'impôt et son minimum

2.1. Réduction du taux du minimum d'impôt de 0,5% à 0,1%

Les articles 42 et 43 de la loi de finances pour l'année 2006 ont réduit le taux du minimum d'impôt prévu par les articles 44 et 49 du code de l'IRPP et de l'IS de **0,5% à 0,1%** du montant brut du chiffre d'affaires ou des recettes autres que ceux provenant de l'exportation, en effet, ils ont prévu que l'impôt sur le revenu dû par les personnes réalisant des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices des professions non commerciales, ainsi que l'impôt sur les sociétés ne peut pas être inférieur à un minimum égal à 0,1% du chiffre d'affaires brut local ou des recettes brutes locales.

2.2. Fixation d'un minimum au minimum d'impôt

Les articles 42 et 43 de la loi de finances pour l'année 2006 ont prévu que le minimum d'impôt ne peut pas être inférieur à un minimum égal à :

- **100D** pour les personnes physiques réalisant des bénéfices industriels et commerciaux et des bénéfices des professions non commerciales,
- **100D** pour les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de **10%**
- **250D** pour les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de **35%**

Ce minimum reste exigible dans tous les cas, c'est-à-dire même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires.

Toutefois ledit minimum **ne s'applique pas** aux entreprises **nouvellement créées** durant la période de réalisation du projet fixée à **trois ans** à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence prévue par l'article 56 du code de l'IRPP et de l'IS. (**Exemples 1 et 2**)

Cas spéciaux

.. sociétés bénéficiant du régime d'intégration des résultats

Dans ces cas, et conformément à l'article 43 de la loi de finances pour l'année 2006, le minimum d'impôt de 0,1% est calculé au niveau de la société mère sur la base du chiffre d'affaires intégré des sociétés appartenant au même groupe dans le cadre du régime d'intégration des résultats avec un minimum égal à 250 dinars. (**Exemple 3**)

· **Sociétés de personnes et assimilées**

En ce qui concerne les sociétés de personnes et assimilées, et étant donné que les bénéficiaires qu'elles réalisent sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés entre les mains des associés chacun selon sa part ou ses droits dans la société, le minimum d'impôt dû sur la base du chiffre d'affaires réalisé par la société sera dû également par les associés **chacun dans la limite de sa part** ou ses droits dans la société. **(Exemple 4)**

2.3. Relèvement du minimum d'impôt au titre de la cessation d'activité

L'article 43 de la loi de finances pour l'année 2006 a modifié le minimum d'impôt exigible au titre de la cessation d'activité pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 35% qui ont cessé leur activité et n'ont pas déposé la déclaration y relative et a fixé ce minimum à un montant égal à **250D** tout en gardant le minimum d'impôt fixé à 100D pour les personnes physiques et les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% en cessation d'activité.

Le minimum d'impôt de 250D au titre de la cessation d'activité s'applique :

- aux sociétés cédées ou celles qui ont cessé totalement leur activité sans déposer la déclaration de cessation d'activité,

- aux sociétés fusionnées ou scindées dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission totale de sociétés et qui n'ont pas déposé la déclaration de cessation d'activité.

Sachant que le minimum d'impôt fixé à **100D** ou à **250D** exigible au titre de la cessation d'activité **ne s'applique pas** :

- aux entreprises exerçant dans les zones de **développement régional** et aux entreprises exerçant dans les secteurs de **développement agricole** durant les dix premières années d'activité au cours desquelles lesdites entreprises bénéficient de la déduction totale de leurs bénéfices ou de leurs revenus provenant de l'activité ;

- aux entreprises **totalelement exportatrices** telles que définies par la législation en vigueur, il s'agit :

· des entreprises totalement exportatrices exerçant dans le cadre du code d'incitation aux investissements ou,

· des sociétés de **commerce international totalelement exportatrices** exerçant dans le cadre de la loi n°94-42 du 7 mars 1994 fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international telle que modifiée par les textes subséquents, et

· **des parcs d'activités économiques** exerçant dans le cadre de la loi n°92-81 du 3 août 1992 telle que modifiée par les textes subséquents.

3. Cas exclus du minimum d'impôt

Les articles 42 et 43 de la loi de finances pour l'année 2006 **ont exclu** du minimum d'impôt les entreprises exerçant dans les zones de **développement régional** et les entreprises exerçant dans **les secteurs de développement agricole** bénéficiant de la déduction totale de leur bénéfices provenant de l'exploitation durant la période prévue pour la déduction totale.

Sur cette base, l'exclusion du minimum d'impôt couvre exclusivement le chiffre d'affaires provenant de l'activité éligible au bénéfice des dispositions de l'article 30 du code d'incitation aux investissements en ce qui concerne le développement agricole et de l'article 23 du même code en ce qui concerne le développement régional et ce durant les dix premières années d'activité.

L'exclusion concerne également tout chiffre d'affaires réalisé au titre des opérations prévues par l'article 5 du code d'incitation aux investissements répondant aux conditions de déduction des bénéfices et des revenus provenant de l'exploitation.

Ainsi, tout chiffre d'affaires réalisé par les entreprises concernées qui ne provient pas d'activités éligibles au bénéfice des articles susvisés demeure soumis au minimum d'impôt. **(Exemple 5)**

III. EXEMPLES

Exemple n°1 :

Supposons qu'une personne physique célibataire exerçant une activité non commerciale, ait réalisé au titre de l'exercice 2005 un chiffre d'affaires total de 450.000D dont 200.000D provenant de l'exportation et un bénéfice net de 3.000D

Dans ce cas, l'impôt sur le revenu serait calculé comme suit :

- impôt sur le revenu dû selon le barème de l'impôt et sur la base du bénéfice net : 225D
- minimum d'impôt dû sur la base du chiffre d'affaires autre que celui provenant de l'exportation :

$$(450.000D - 200.000D) \times 0,1\% = 250D$$

Dans ce cas, l'impôt exigible serait le minimum d'impôt de **250D** étant donné qu'il est supérieur à l'impôt dû de 225D.

Exemple n°2 :

Supposons qu'une société anonyme ait réalisé au titre de l'exercice 2005 un chiffre d'affaires de 4MD et des bénéfices nets de 9.200D.

Dans ce cas, l'impôt sur les sociétés dû serait calculé comme suit :

- impôt sur les sociétés sur la base du bénéfice net : $9.200D \times 35\% = 3.220D$
- minimum d'impôt dû $4.000.000D \times 0,1\% = 4.000D$.

Dans ce cas, et étant donné que le minimum d'impôt calculé sur la base du chiffre d'affaires serait supérieur à l'impôt sur les sociétés calculé sur la base du taux de 35%, le minimum d'impôt serait dû, soit 4.000D.

Exemple n°3 :

Supposons qu'un groupe de sociétés formé de 3 sociétés soumises à l'IS au taux de 35% ait adhéré au régime d'intégration des résultats, et supposons que lesdites sociétés aient enregistré les chiffres d'affaires et les résultats fiscaux suivants :

- société A : chiffre d'affaires de 2MD et perte de 300.000D
- société B : chiffre d'affaires de 1,5MD et perte de 250.000D
- société C : chiffre d'affaires de 4MD et bénéfice de 570.000D

Dans ce cas, l'IS exigible au titre des résultats intégrés serait calculé ainsi :

- résultat après intégration des résultats : 20.000D
- impôt sur les sociétés exigible : $20.000D \times 35\% = 7.000D$ par ailleurs, le minimum d'impôt exigible au niveau de la société mère serait déterminé ainsi :
- chiffre d'affaires intégré : $2MD + 1,5MD + 4MD = 7,5MD$
- minimum d'impôt exigible : $7,5MD \times 0,1\% = 7.500D$

Dans ce cas, et étant donné que le minimum d'impôt calculé sur la base du chiffre d'affaires intégré est supérieur à l'impôt sur les sociétés calculé sur la base du taux de 35% des résultats intégrés, le minimum d'impôt serait exigible, soit 7.500D.

Exemple n°4 :

Supposons qu'une société de personnes composée de 3 associés dont leurs parts dans le capital seraient ainsi :

- 1er associé : 25%
- 2ème associé : 15%
- 3ème associé : 60% et supposons que ladite société ait réalisé au titre de l'exercice 2005 un bénéfice fiscal de 2.000D et un chiffre d'affaires de 3MD.

Dans ce cas, le minimum d'impôt serait déterminé, théoriquement au niveau de la société de personnes, ensuite réparti entre les associés chacun selon ses droits dans la société et ce comme suit :

Minimum d'impôt dû : $3MD \times 0,1\% = 3.000D$

a) Concernant le premier associé

Si on suppose que le premier associé ait réalisé un bénéfice fiscal au titre des revenus agricoles de 4.500D, l'impôt sur le revenu dont il serait redevable, serait déterminé comme suit :

- revenus agricoles	4.500D
- sa part des bénéfices de la société (25% x 2.000D)	500D
- revenu global net	5.000D
- impôt dû selon le barème de l'impôt	525D
- part de l'associé du minimum d'impôt	
$3.000D \times 25\% =$	750D

Dans ce cas, et étant donné que l'impôt dû selon le barème de l'impôt serait inférieur au minimum d'impôt, le minimum d'impôt serait exigible soit 750D.

b) Concernant le deuxième associé

Si on suppose que le deuxième associé ait enregistré des pertes au titre de son activité commerciale de 20.000D et un chiffre d'affaires de 500 000D, son impôt sur le revenu exigible serait déterminé comme suit :

- sa part des bénéfices de la société :	
$2.000D \times 15\% = 300D$	
- perte enregistrée : 20.000D	
- résultat fiscal global : perte de $20.000D - 300D = 19.700D$	
- minimum d'impôt dû au titre de son activité commerciale	
$500.000D \times 0,1\% = 500D$	
- sa part du minimum d'impôt au niveau de la société	
$3\ 000D \times 15\% = 450D$	

Dans ce cas, le minimum d'impôt exigible sera celui dû au titre de son activité commerciale du fait qu'il est supérieur à sa part du minimum d'impôt calculé sur la base du chiffre d'affaires de la société de personnes.

c) Concernant le troisième associé

Si on suppose que le troisième associé ait réalisé des revenus fonciers nets de 18.800D, son impôt sur le revenu exigible serait déterminé ainsi :

- revenus fonciers nets	18.800D
- sa part des bénéfices de la société (2.000D x 60%)	1.200D
	20.000D
- IR dû selon le barème de l'impôt	4.025D
- Sa part du minimum d'impôt : $3.000D \times 60\%$	1.800D

Dans ce cas, le montant de 4.025D serait exigible étant donné qu'il est supérieur à sa part du minimum d'impôt.

Exemple n°5

Supposons qu'une société exerçant dans une zone de développement régional depuis 1990, ait réalisé une opération d'extension au cours de l'exercice 2000 et qu'elle ait réalisé au cours de

l'exercice 2004 une perte fiscale de 250.000D et un chiffre d'affaires global de 3MD dont 40% provenant des investissements d'extension réalisés en 2000.

Dans ce cas, le minimum d'impôt s'applique au titre du chiffre d'affaires relatif exclusivement à **l'investissement initial** étant donné qu'il ne bénéficie pas des avantages du code d'incitation aux investissements et ce comme suit :

- chiffre d'affaires provenant de l'investissement initial :

(3MD x 60%)= 1,8MD

- minimum d'impôt exigible (1,8MD x 0,1%) 1.800D

Le chiffre d'affaires provenant des investissements d'extension réalisés en 2000 soit 1,2MD **n'est pas concerné** par le minimum d'impôt et ce au titre des résultats réalisés durant le reste de la période de 10 ans à compter de l'année 2000.

IV. DATE D'ENTREE EN VIGUEUR DES NOUVELLES MESURES

Les nouvelles mesures relatives au minimum d'impôt dû pour les personnes soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés s'appliquent au titre des bénéfices et revenus réalisés au cours de l'exercice 2005 et déclarés au cours de l'exercice 2006 et des exercices ultérieurs.

En ce qui concerne les entreprises dont la date de clôture de leurs bilans ne coïncide pas avec le 31 décembre et dont les déclarations des revenus et des bénéfices réalisés au titre de l'exercice 2005 sont échues avant le 1er janvier 2006, elles demeurent soumises aux dispositions en vigueur au 31 décembre 2005 en matière de minimum d'impôt.

Imposition : IR / IS

Thème : Minimum d'impôt