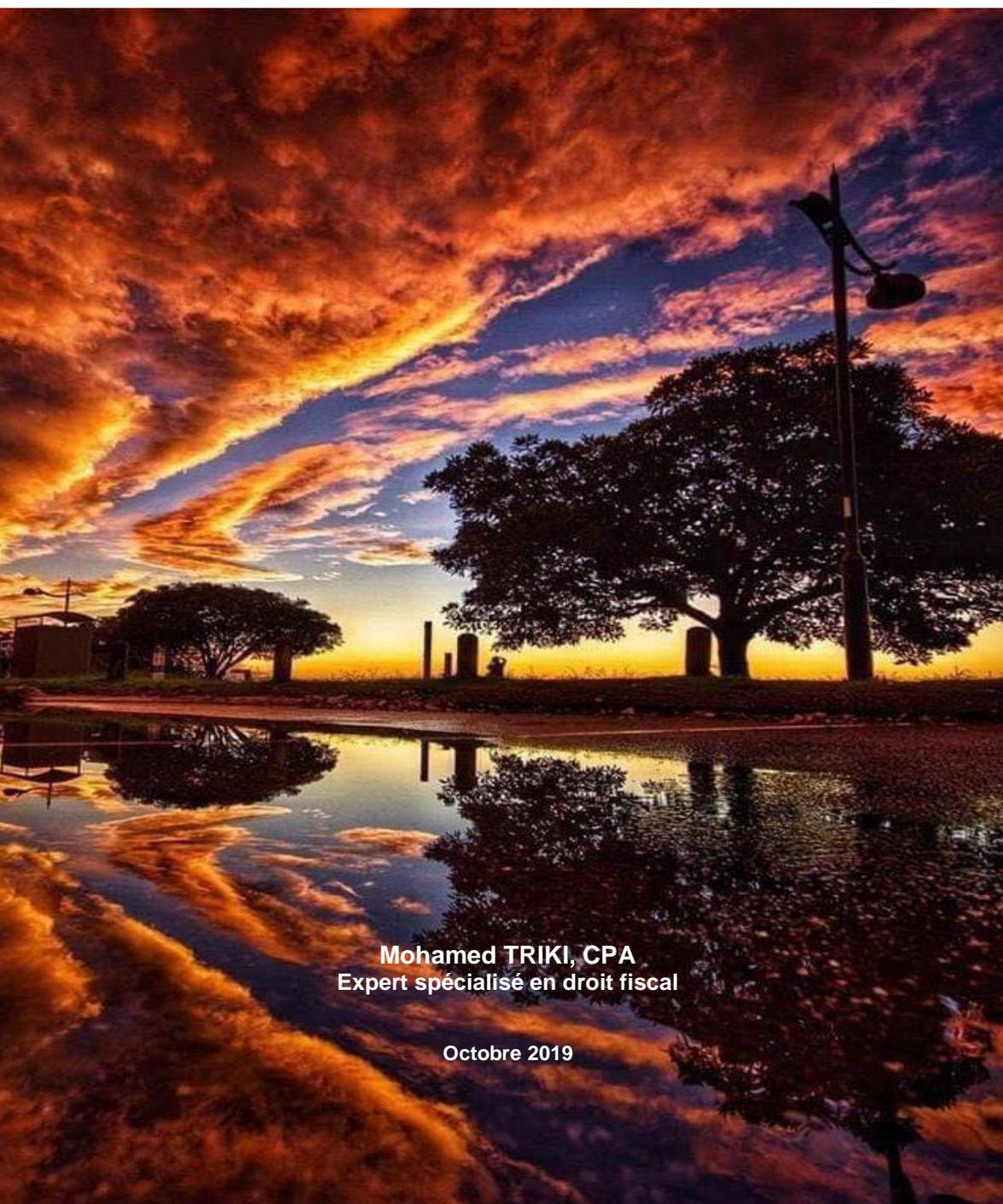


Régime fiscal des sociétés de commerce international 2019



Mohamed TRIKI, CPA
Expert spécialisé en droit fiscal

Octobre 2019



Mohamed TRIKI

Expert comptable, Tax Partner
Mastère professionnel en droit fiscal
Certificat de Banquier Islamique
E-mail. mohamed.triki@infirst.tn

Régime fiscal des sociétés de commerce international

Octobre 2019

« Le recours à un expert spécialisé en fiscalité et averti de la doctrine administrative et de la jurisprudence reste la meilleure garantie pour l'entreprise afin d'optimiser ses avantages fiscaux et gérer son risque fiscal ».

Mohamed Triki,

*Expert comptable
Tax Partner*

Ce document n'est pas destiné à la vente. Il est distribué gratuitement aux clients et amis de InFirst Auditors.

Mise en garde

Ce document est produit par **InFirst Auditors** (le « Cabinet ») à l'attention des clients et amis du Cabinet et ne doit pas remplacer les conseils judicieux d'un professionnel.

Ce document est une oeuvre de recherche qui diffuse des informations à caractère général et ne peut se substituer à des recommandations ou à des conseils de nature fiscale.

Les informations contenues dans ce document ne constituent en aucune manière un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité de l'auteur et/ou du Cabinet.

Aucune mesure ne devrait être prise sans avoir consulté préalablement un spécialiste. Vous utilisez le présent document et l'information qu'il contient à vos propres risques.

Plan

Première partie : Présentation du cadre législatif et réglementaire des sociétés de commerce international.....	7	II. Notion de produits et de marchandises d'origine tunisienne.....	34
Introduction	9	III. Modalité de calcul du pourcentage des ventes annuelles d'origine tunisienne	35
I. Cadre juridique des sociétés de commerce international agréées	10	IV. Statut du régime d'exportation	39
II. Conditions d'exercice de l'activité du commerce international.....	11	V. Impôt sur les sociétés	42
III. Régime des exportations	14	VI. Retenue à la source.....	56
IV. Quel cadre légal d'activité choisir ? ..	16	VII. Dégrevement financier	58
V. Avantages du cadre légal du commerce international.....	17	VIII. Taxe sur la Valeur Ajoutée	62
VI... Régime des changes et du commerce extérieur	22	IX. Autres impôts et taxes	64
VII. Vente sur le marché local et opérations connexes	24	X. Personnel étranger	66
VIII. Bénéfice du régime de l'entrepôt fictif	25	Bon à savoir	68
Deuxième partie : Régime fiscal des sociétés de commerce international.....	26	Exemple d'illustration.....	69
I. Catégories des sociétés de commerce international.....	28	Annexes	77
		Textes juridiques fixant les dispositions relatives à l'exercice des activités des sociétés de commerce	85
		Table des matières	94

Première partie : Présentation du cadre législatif et réglementaire des sociétés de commerce international

Introduction

Depuis la refonte de la réglementation du commerce international en 1994, les bénéfices provenant de l'exportation ont toujours été admis en déduction lors de la détermination de l'impôt sur les sociétés, et ce jusqu'au 31 décembre 2013.

À partir du 1^{er} janvier 2014, la Tunisie a commencé à imposer les bénéfices provenant de l'exportation tout en respectant les mesures transitoires qui seront détaillées ultérieurement.

Ces dernières années ont été marquées par des vérifications fiscales sommaires visant la quasi-majorité des sociétés de commerce international afin de vérifier les fondements de déduction des bénéfices provenant de l'activité face à un cadre juridique lacunaire et l'absence de coordination entre le Centre de Promotion des Exportations de la Tunisie (CEPEX) et les services de l'administration fiscale.

Plusieurs sociétés ont été taxées à ce titre et des réseaux mafieux ont été démantelés pour usage abusif des attestations d'achat en suspension de la TVA de produits fortement taxés commercialisés illicitement sur le marché local, malgré même l'existence de déclarations douanières d'exportation fictives. Face à ce problème, les agents de l'administration fiscale exigent désormais l'avis d'embarquement de la marchandise comme pièce justificative de l'opération d'exportation.

Dans ce cadre, plusieurs courriers ont été envoyés par la Direction Générale des Impôts (i) à la Direction des Grandes Entreprises (ii) à l'unité du contrôle national et des enquêtes fiscales et (iii) aux centres régionaux et bureaux de contrôles des impôts pour clarifier le régime d'imposition desdites sociétés et les inviter à vérifier leurs situations fiscales.

L'exercice de l'activité du commerce international en Tunisie nécessite au préalable l'étude des activités envisagées de la société afin de définir le cadre juridique adéquat et déterminer le régime d'imposition.

Le présent document traite principalement du régime fiscal des sociétés de commerce international 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. Le régime fiscal ambigu desdites sociétés, le changement du régime d'imposition selon le statut de la société vis-à-vis de la réglementation des changes et le laisser-aller de la part des pouvoirs publics afin de booster les exportations ont engendré une mauvaise compréhension des textes législatifs et réglementaires.

I. Cadre juridique des sociétés de commerce international agréées

- **Loi n° 94-42 du 7 mars 1994**, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.
- **Loi n° 96-59 du 6 juillet 1996**, modifiant et complétant la loi n°94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.
- **Loi n° 98-102 du 30 novembre 1998**, complétant la loi n° 94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.
- **Loi n°2019-47 du 29 mai 2019** , relative à l'amélioration du climat de l'investissement et notamment son article 5.
- **Loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016**, portant loi de l'investissement.
- **Loi n° 2017-8 du 14 février 2017**, portant refonte du dispositif des avantages fiscaux.
- **Loi 2019-47 du 29 mai 2019**, relative à l'amélioration du climat d'investissement.
- **Arrêté du ministre de l'Économie nationale du 12 avril 1994**, fixant le capital minimum exigé pour la constitution des sociétés de commerce international.
- **Arrêté du ministre du Commerce du 28 avril 1999** complétant l'arrêté du 12 avril 1994 fixant le capital minimum exigé pour les sociétés de commerce international.
- **Arrêté du ministre du Commerce du 10 septembre 1996**, fixant le montant minimum et le mode de calcul des ventes à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne et de la valeur du solde des opérations de négoce international et de courtage
- **Arrêté du ministre du Commerce du 3 décembre 1998**, modifiant l'arrêté du 10 septembre 1996, relatif à la fixation du montant minimum et du mode de calcul des ventes à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne et de la valeur du solde des opérations de négoce international et de courtage.
- **Circulaire aux intermédiaires agréés n° 2001-01 du 10 janvier 2001** relative au négoce et courtage internationaux.

II. Conditions d'exercice de l'activité du commerce international

1. Déclaration d'investissement

L'exercice de l'activité des sociétés de commerce international est assujéti au dépôt d'une déclaration d'investissement auprès du Centre de Promotion des Exportations de la Tunisie (CEPEX). Cette déclaration doit comporter (i) la raison sociale (ii) le lieu d'implantation de la société et son adresse (iii) la structure du capital avec les indications sur les associés (iv) les données relatives aux schémas d'investissement et de financement et (v) les indications précises concernant les domaines d'activité de la société.

Le dossier de constitution à déposer au CEPEX doit comporter :

- Formulaire de déclaration de constitution et d'exploitation ;
- Copie de la CIN de chaque participant résident ;
- Copie du passeport des participants étrangers ;
- Copie du passeport et de la carte de séjour pour les Tunisiens non résidents (la carte consulaire ne fait pas foi) ;
- Copie des statuts et du registre du commerce en cas de participation d'une personne morale associée (traduit en arabe ou en français)
- Projets de statuts ;
- Timbre fiscal de 5 Dinars ;
- Procuration (le cas échéant).

Pour le jeune promoteur, il y a lieu de joindre au dossier :

- Copie certifiée conforme à l'original du diplôme ;
- Engagement signature légalisée selon le formulaire établi par le CEPEX.

Suite au dépôt du dossier, une attestation de dépôt de déclaration est délivrée au promoteur, lui permettant dans une deuxième phase d'entamer les formalités de constitution au niveau du guichet unique de l'API qui abrite les différentes administrations concernées par l'acte de constitution.

La déclaration d'investissement est valable **deux années** à compter de la date d'octroi de son visa. Ladite déclaration deviendra caduque dans le cas où la société n'aura pas entamé l'exercice effectif de son activité de commerce international, dans un délai d'un an à compter de la date d'octroi de son visa. Tout changement intervenu dans les indications contenu dans la déclaration susvisée doit être communiqué au CEPEX.¹

Une copie du dossier juridique de la société de commerce international constituée doit être remise au CEPEX dans les 30 jours qui suivent la date de l'attestation de dépôt de déclaration comportant : (i) Statuts enregistrés (ii) Carte d'identification fiscale et déclaration d'existence (iii) Extrait du registre du Commerce (iv) Code en douane (v) Copie conforme de l'attestation bancaire de libération du capital et (vi) Publicité au Registre National des Entreprises.

¹ Article 4, Loi n° 94-42 du 7 mars 1994.

Le renouvellement de l'attestation de déclaration d'investissement CEPEX nécessite le dépôt d'une demande annexée des documents suivants :

- État récapitulatif du chiffre d'affaires des deux dernières années avec indication de l'origine du produit et de sa destination ;
- États financiers des deux derniers exercices ;
- Copie des factures et déclarations douanières ;
- Extrait du registre de commerce récent ;
- Timbre fiscal de 5 dinars ;
- Ancienne attestation de déclaration d'investissement.

Les sociétés nouvellement créées, qui n'ont pas réalisé un chiffre d'affaires à l'exportation durant les 2 dernières années, doivent présenter une lettre explicative explicitant les causes de non-activité et les projets d'activités futures.

L'investissement des étrangers pour l'exercice du commerce en Tunisie, dans le cadre d'une société de commerce international, est libre et ne nécessite pas l'obtention de la carte de commerçant prévue par le décret-loi n° 61-14 du 30 août 1961, relatif aux conditions d'exercice de certaines activités commerciales.

2. Capital minimum

Le capital minimum exigé pour la constitution d'une société de commerce, résidente et non résidente, est fixé à **150 000 dinars** intégralement libéré lors de la constitution.² La loi n'a pas exigé que la libération soit effectuée en numéraire ; ainsi le capital peut être libéré, en partie, par un apport en nature.

Le capital minimum est réduit à **20 000 dinars** pour les **jeunes promoteurs**. Cet avantage n'est accordé qu'une seule fois pour chaque jeune promoteur.³

On entend par jeune promoteur toute personne physique de **nationalité tunisienne** remplissant les conditions suivantes :

- Être titulaire d'un diplôme de l'enseignement supérieur (une équivalence est exigée pour les diplômes étrangers ou délivrés par des institutions privées) ;
- Ne dépassant pas l'âge de 40 ans au moment du dépôt de la déclaration d'investissement de constitution ;
- Assumer personnellement et à plein temps la responsabilité de la gestion du projet (gérant de la société) ;
- Détenir au moins 51% du capital.⁴

² Article 1^{er}, Arrêté du ministre de l'Économie nationale du 12 avril 1994.

³ Article 1^{er}, Arrêté du ministère du Commerce du 28 avril 1999.

⁴ Article 2, Loi n°98-102 du 30 novembre 1998.

Toutefois, le capital minimum pour l'exercice de l'activité d'exportation de l'huile d'olive tunisienne, autre que l'huile d'olive biologique ou l'huile d'olive mise en bouteille, est fixé à **700 000 dinars**.⁵

3. Contrôle des autorités

Les sociétés de commerce international peuvent être, à tout moment, soumises à un contrôle effectué par des agents dûment mandatés du ministère chargé du commerce, du ministère chargé des finances, de la banque centrale de Tunisie ou de tout autre département ou organisme public habilité à cet effet.

Ce contrôle est destiné à vérifier la conformité des activités de ces sociétés à la législation et à la réglementation en vigueur notamment en matière économique, fiscale, douanière, de change, d'hygiène, d'environnement et de sécurité.⁶

Le ministre chargé du commerce peut mettre fin à l'activité de toute société de commerce international qui n'aura pas respecté les dispositions de la loi n° 94-42 du 7 mars 1994.⁷

⁵ Ministère de l'Agriculture et des Ressources Hydrauliques du 19 octobre 2005, portant approbation du cahier des charges organisant l'exportation de l'huile d'olive tunisienne.

⁶ Article 8, Loi n° 94-42 du 7 mars 1994.

⁷ Article 9, Loi n° 94-42 du 7 mars 1994.

III. Régime des exportations

Les exportations de produits sont libres à l'exception des produits assujettis aux restrictions prévues par la loi n° 94-41 du 7 mars 1994, relative au commerce extérieur.⁸

Sont exclus du régime de la liberté de commerce extérieur tous les produits touchant à la sécurité, à l'ordre public, à l'hygiène, à la santé, à la morale, à la protection de la faune et de la flore et au patrimoine culturel.⁹ Le service « Tarifs et Nomenclatures » de la douane tunisienne informe sur les droits et taxes exigibles à l'impôt et à l'export de l'ensemble des produits selon la nomenclature NGP ainsi que sur le régime de contrôle de commerce extérieur.¹⁰

Les produits exportés peuvent être soumis à un contrôle technique de conformité aux normes ou réglementations techniques nationales ou aux normes internationales en vigueur, ou aux spécifications techniques applicables dans le pays importateur, et le cas échéant, aux conditions spéciales prévues entre l'exportateur et le client dans la mesure où ces conditions ne sont pas contraires aux normes nationales et internationales et à l'intérêt des consommateurs.¹¹

Les modalités relatives à la réalisation des opérations d'exportation sont fixées par décret n° 94-1743 du 29 août 1994.¹²

Dans but d'encourager l'industrie tunisienne, certaines opérations d'exportation sont soumises à des taxes parafiscales. On cite à titre indicatif :

- Taxe pour financer le repos biologique due au taux de 2% de la valeur en douane à l'exportation des **produits de la pêche**.¹³
- Taxe à l'exportation des **huiles alimentaires usagées** relevant des numéros 151800950 et 151800990 du tarif douanier d'un montant de 1000 dinars par tonne.¹⁴
- Taxe égale à 1% de la valeur en douane à l'exportation d'**huile d'olive non conditionnée** (contenance supérieure à 5 litres).¹⁵
- Taxe égale à 1% de la valeur en douane à l'exportation des **dattes**.¹⁶

⁸ Telle que modifiée par la loi n° 99-9 du 13 février 1999, relative à la défense contre les pratiques déloyales à l'importation.

⁹ Décret n° 94-1742 du 29 août 1994, fixant les listes des produits exclus du régime de la liberté du commerce extérieur, tel que modifié par le décret n° 95-2277 du 13 novembre 1995, le décret n° 96-1118 du 10 juin 1996, le décret n° 97-2515 du 29 décembre 1997, le décret n° 98-1984 du 12 octobre 1998, le décret n° 2000-1803 du 31 juillet 2000 et le décret n° 2001-842 du 10 avril 2001.

¹⁰ <https://www.douane.gov.tn/consultation-tarif-2/>

¹¹ Article 9, Loi n° 94-41 du 7 mars 1994, relative au commerce extérieur.

Décret n° 94-1744 du 29 août 1994, relatif aux modalités de contrôle technique à l'importation et à l'exportation et aux organismes habilités à l'exercer.

¹² Tel que modifié par le décret n° 95-2434 du 11 décembre 1995, le décret n° 97-1934 du 29 septembre 1997, le décret n° 2000-244 du 31 janvier 2000 et le décret n° 2006-2619 du 2 octobre 2006.

¹³ Article 2, Loi n° 2009-17 du 16 mars 2009.

¹⁴ Article 25, Loi n° 2017-66 du 18 décembre 2017, portant loi de finances pour l'année 2018.

¹⁵ Article 38, Loi n° 2005-106 du 19 décembre 2005 portant loi de finances pour l'année 2006.

¹⁶ Article 25, Loi n° 2007-70 du 27 décembre 2007 portant loi de finances pour l'année 2008.

- Taxe à l'exportation due sur les **radiateurs usagés** et leurs parties usagées relevant de la position tarifaire 870891 à l'exception des produits relevant des positions tarifaires 87089120 et 87089191 au taux de 300 dinars par tonne.¹⁷
- Taxe à l'exportation due sur les **déchets et débris de fonte, de fer, ou d'acier** (ferrailles) et les déchets lingotés en fer ou en acier repris au numéro de position 72.04 du tarif des droits de douane au taux de 270 dinars par tonne.¹⁸
- Taxe due à l'exportation sur les **déchets et débris d'aciers alliés inoxydables** relevant des positions tarifaires 72042110008 72042190000 au taux de 300 dinars la tonne.¹⁹
- Taxe à l'exportation due sur les **déchets et débris de cuivre, d'aluminium et de laiton** comme suit :²⁰

NDP	Numéro de Tarif	Libellé	Tarif (Dinar / Tonne)
74.04	74040010009	Déchets et débris de cuivre affiné	1 400
	74040091004	Déchets et débris d'alliages de cuivre à base de cuivre-zinc (laiton)	1 000
	74040099008	Déchets et débris d'autres alliages de cuivre	1 000
76.02	760200	Déchets et débris d'aluminium	450

¹⁷ Article 2, Décret n°2009-2356 du 12 aout 2009.

¹⁸ Article 1^{er}, Décret n°2004-519 du 9 mars 2004.

¹⁹ Article 1^{er}, Décret n°2005-2604 du 24 septembre 2005.

²⁰ Article 2, Décret n°2005-2604 du 24 septembre 2005.

IV. Quel cadre légal d'activité choisir ?

L'activité des sociétés de commerce international consiste en l'exportation et l'importation de marchandises et produits ainsi que dans tout genre d'opérations de négoce international et de courtage.²¹ En Tunisie, l'exercice de l'activité de commerce international peut être effectué :

- Dans le cadre du droit commun (Code de l'IRPP et de l'IS) : entreprise de commerce « import-export », sous la forme d'une entreprise individuelle (BIC) ou sociétaire ;
- Dans le cadre de loi n° 94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international. Dans ce cadre, l'activité doit être exercée par une personne morale (SUARL, SARL ou SA).

Les sociétés de commerce international sont régies par les dispositions du droit commun dans la mesure où il n'y est pas dérogé par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994.²²

Pourquoi choisir d'exercer le commerce international dans le cadre de la loi n° 94-42 (déclaration d'investissement CEPEX) qui nécessite le respect de certaines conditions alors qu'on peut exporter tout simplement à travers une entreprise commerciale de droit commun « import-export » ?

La réponse réside principalement dans (i) les avantages accordés par le CEPEX (ii) le régime fiscal préférentiel (iii) le régime des changes accordé aux non résidents et (iv) la liberté d'investissement des étrangers dans le commerce réservée aux sociétés régies par la **loi n° 94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.**

Les conditions d'exercice de l'activité du commerce international fixées dans loi n° 94-42 du 7 mars 1994 doivent être vérifiées pour chaque exercice séparément. La déchéance peut avoir des conséquences désastreuses à tous les niveaux :

- i. **Ministère des Finances** : imposition à l'IS selon le droit commun, reversement de la TVA, déchéance des avantages accordés au régime totalement exportateur ...
- ii. **Banque centrale de Tunisie** : déchéance du régime des changes pour les sociétés non résidentes.
- iii. **Ministère de commerce** : obligation d'avoir une carte de commerçant pour les sociétés non résidentes.

²¹ Article 2, Loi n° 94-42 du 7 mars 1994.

²² Article 1^{er}, Loi n° 94-42 du 7 mars 1994.

V. Avantages du cadre légal du commerce international



Avantages financiers accordés par le CEPEX, tels que le programme de soutien du Fonds de Promotion des Exportations (FOPRODEX), le coaching à l'Export et le programme Tasdir +.



Un régime fiscal de faveur en matière d'Impôt sur les Sociétés (*régime export*), de Taxe sur la Valeur Ajoutée (*régime suspensif*) et des autres droits et taxes (*cas du régime totalement exportateur*).



Octroi de la qualité de non-résident en matière de change pour les sociétés totalement exportatrices, lorsque leur capital est détenu par des non-résidents tunisiens ou étrangers.



Les personnes qui ne possèdent pas la nationalité tunisienne peuvent exercer librement une activité commerciale en Tunisie dans le cadre de loi n° 94-42 du 7 mars 1994, et ce nonobstant les dispositions du Décret-loi n° 61-14 du 30 août 1961.

Les aides accordées par le programme Tasdir+

TASDIR+ est un projet pour promouvoir les exportations tunisiennes à travers une panoplie de services d'accompagnement et de soutien technique et financier.



Les aides accordées par le FOPRODEX

Le FOPRODEX est un mécanisme de soutien financier régi par les articles 85 à 88 de loi de finances n° 84-84 du 31 décembre 1984 et le décret n° 85-944 du 22 juillet 1985 portant fixation des conditions et modalités d'octroi de l'aide du fonds de promotion des exportations.²³



1. Personnes éligibles

Les personnes éligibles aux avantages du FOPRODEX sont définies comme suit :

- ❖ Entreprises tunisiennes résidentes exportatrices agréées par les organismes concernés par l'investissement (API, APIA, ONA, etc.) ;
- ❖ Structures professionnelles intervenant dans le domaine de l'exportation ;
- ❖ Sociétés de commerce international résidentes créées dans le cadre de la loi n° 94-42 du 7 mars 1994 ;
- ❖ Groupement d'intérêt économique.

²³ Tel que modifié par les décrets n° 88-678 du 24 mars 1988 et n° 98-674 du 16 mars 1998.

Une société de commerce « import-export » créée dans le cadre du droit commun (Import-export) ne peut prétendre à une aide du FOPRODEX qu'en cas d'exportation de produits agricoles et agroalimentaires.

Les sociétés de commerce international non résidentes ne sont pas éligibles aux avantages du FOPRODEX.

2. Missions éligibles

Les missions éligibles portent sur les actions suivantes :

- Transport (maritime, aérien, terrestre et multimodal) des produits agricoles, agroalimentaires et de l'artisanat d'origine tunisienne.²⁴
- Prospection des marchés extérieurs ;²⁵
- Participation aux foires et salons à l'étranger ;²⁶
- Invitation de donneurs d'ordre étrangers ;²⁷
- Participation aux appels d'offres internationaux ;
- Réalisation d'actions promotionnelles spécifiques à l'étranger ;²⁸
- Publicité à l'étranger ;²⁹
- Réalisation d'un site web ;
- Réalisation de supports promotionnels (catalogues, brochures et dépliants) ;
- Réalisation de supports promotionnels numériques ;

²⁴ La non-éligibilité au soutien :

- Les produits exportés par la voie terrestre sur le marché libyen ;
- Les exportations d'huile d'olive conventionnelle (non biologique) en VRAC sur la France, l'Italie et l'Espagne ;
- Les exportations d'huile de grignons et de pomace sur tous les marchés ;
- Les expéditions des échantillons (exception faite pour la convention entre le CEPEX et la poste tunisienne).

L'huile d'olive exportée dans des conteneurs dont la contenance est inférieure ou égale à 5 litres est considérée conditionnée. Au-delà de 5 litres, elle est considérée VRAC.

La valeur du fret ne doit pas dépasser 1/3 de la valeur commerciale de la marchandise.

²⁵ Est considérée une prospection de marché, toute action ayant pour objectif d'introduire des produits ou services d'origine tunisienne ou consolider leur présence sur le marché ciblé, pouvant engendrer réellement des exportations et des rapatriements de devises.

²⁶ Seuls les foires et salons internationaux répertoriés au guide mondial des salons ou enregistrés au Bureau International des Expositions et auxquels participent des exposants de plusieurs pays sont éligibles à la dotation du FOPRODEX. Toutes autres actions sortant de ce cadre devraient faire l'objet d'un examen et accord de la commission du FOPRODEX.

²⁷ Cette subvention est destinée aux entreprises exportatrices agréées par les services concernés par l'investissement (API, APIA, CEPEX, ONA...) qui souhaitent inviter des importateurs potentiels de leurs produits ou services tunisiens.

²⁸ Toute action initiée et réalisée par une entreprise tunisienne pour promouvoir les produits et/ou services sur un marché étranger nécessitant la location et l'aménagement d'un espace hors la participation aux foires et salons. Exemples d'actions spécifiques : dégustation, Show-room, journées de contacts, promotion sur lieux de vente PLV, etc.

²⁹ Il s'agit de la réalisation d'actions publicitaires à l'étranger par des entreprises exportatrices pour consolider la présence de leurs produits ou services sur des marchés extérieurs à travers l'utilisation de moyens et supports tels que : (i) Spots publicitaires à la télévision, à la radio ou au cinéma (ii) Affichages urbains (iii) Annonces dans un journal (iv) Publicité sur internet (v) Référencement sur internet, etc.

- Nouveau design produit, conception emballage ;
- Réalisation de collections de mode et des travaux de stylisme ;³⁰
- Enregistrement de marque tunisienne à l'étranger ;
- Réalisation d'une étude commerciale et/ou d'implantation commerciale à l'étranger ;
- Recrutement de cadres ;³¹
- Réduction dans le cadre des conventions conclues par le CEPEX avec les compagnies aériennes.

3. Soutiens accordés

Le soutien du FOPRODEX est accordé sous forme de prêts et/ou de subventions. Le tableau suivant récapitule les actions de promotion éligibles :

Actions de promotion	Taux de la subvention **	Taux du prêt
Études de mise en place et de développement de la fonction export	40%	40%
Études des marchés extérieurs et des conditions d'implantation commerciale à l'étranger	40%	40%
Supports promotionnels	30%	50%
Site web	50%	-
Conception d'un nouveau design	30%	50%
Création d'un label de qualité	30%	50%
Enregistrement de marques commerciales à l'étranger	30%	50%
Collections de mode et travaux de stylisme	40%	40%
Prospection des marchés étrangers *	40%	40%
Participation aux manifestations commerciales (foires et salons) à l'étranger *	30%	50%
Invitation de donneurs d'ordre étrangers	30%	50%
Réalisation d'actions et campagnes promotionnelles à l'étranger *	30%	50%
Actions de promotion de produits tunisiens à réaliser par des hommes d'affaires tunisiens résidents à l'étranger	40%	-

³⁰ Il s'agit des travaux de création et de réalisation de collections de mode (automne -hiver) et (Printemps-été) destinées à l'exportation (industrie textile, habillement, cuir et chaussures).

³¹ Il s'agit d'une subvention destinée à rembourser une partie du salaire brut accordé à un cadre disposant d'un diplôme d'études supérieures et nouvellement recruté au sein d'une entreprise, plafonnée à deux recrutements durant la vie de la société. La subvention est servie pendant trois années avec un effet dégressif ; pour les entreprises implantées dans les zones défavorisées, la subvention sera maintenue pour la 4^{ème} et 5^{ème} année.

* Dispositions particulières pour les participations collectives

Les actions à caractère collectif sont soutenues à hauteur de **80%** (Groupement d'Intérêt Economique). Pour les sociétés de commerce international, le nombre d'entreprises participantes est fixé à 3 entreprises minimum et l'espace réservé ne doit pas être inférieur à 18 m².

** Remarques

- Le taux de la subvention est bonifié de 5 points en cas de renonciation au prêt.
- Le taux de la subvention est bonifié de 10 points pour les actions de promotion orientées vers les pays d'Afrique subsaharienne et les marchés lointains.

4. Mode de calcul de la subvention de transport

- **Produits de l'artisanat : 25%** du fret quel que soit le mode de transport.
- **Produits agroalimentaires et agricoles :**
 - **1/3** du fret si le transport est maritime, mixte ou terrestre, et
 - **50%** du fret si le transport est aérien.

Nouveautés 2018

En janvier 2018, le Conseil Supérieur de l'Exportation et de l'Investissement a décidé d'accorder des taux préférentiels aux actions de transport et de prospection initiées par les exportateurs sur le marché de l'**Afrique subsaharienne** :

- 50% au titre des frais de transport maritime,
- 60% au titre des frais de transport aérien,
- 70% au titre des frais de prospection.



Les mesures d'encouragement précitées s'appliqueront aux demandes de soutien déposées à partir du 15 janvier 2018.

La réglementation tunisienne offre une panoplie d'avantages et d'incitations financières pour booster l'investissement et la création de projets en Tunisie.

La question aujourd'hui est de savoir, quand et comment faire pour maximiser le profit et l'efficacité de ces programmes dans un souci de développement inclusif et pérenne !

Les mécanismes de financement à la disposition des entreprises tunisiennes

- *Programme de mise à niveau,*
- *Investissement technologique à caractère prioritaire,*
- *Programme d'Investissement en recherche et Développement,*
- *Programme de Restructuration financière,*
- *Fonds de Promotion des Exportations, etc.*

Cumulables avec les incitations financières dans le cadre de la loi d'investissement :

- *Prime de l'augmentation de la valeur ajoutée et de la compétitivité,*
- *Prime de développement régional,*
- *Prime de développement de la capacité d'employabilité,*
- *Actions Immatérielles Prioritaires en phase de création de projet,*
- *Prime de Développement durable, etc.*

Auxquels s'ajoutent d'autres programmes de soutiens privés :

- *Banque européenne pour la reconstruction et le développement (BERD),*
- *Agence des États-Unis pour le développement international (USAID),*
- *Agence allemande de la Coopération internationale (GIZ),*
- *Agence française de Développement (AFD), etc.*

Pour plus d'informations à ce sujet n'hésitez pas à contacter :



Hamadi ELLOUZE, *Partner*
General Manager

Address	Lac Toba street, Les berges du Lac 1, Tunis.
Phone	(+216) 71 962 166
Fax	(+216) 71 962 595
Cell	(+216) 21 211 303
E-mail	hamadi.ellouze@proqual.com.tn

VI. Régime des changes et du commerce extérieur

Les sociétés de commerce international peuvent exercer leur activité en qualité de **résidentes** ou de **non-résidentes** au regard de la réglementation des changes. Une société de commerce international créée dans le cadre de jeune promoteur doit impérativement avoir la qualité de résidente.³²

1. Sociétés non résidentes

Les sociétés de commerce international, totalement ou partiellement exportatrices, sont considérées non résidentes lorsque leur capital social est détenu par des non-résidents tunisiens ou étrangers au moyen d'une importation de devises convertibles au moins égale à 66% du capital.³³ La qualité de non-résidente doit être expressément mentionnée dans les statuts de la société.

Les sociétés de commerce international non résidentes ne sont pas soumises à l'obligation de rapatriement du produit de leurs exportations.³⁴

2. Sociétés résidentes

Les sociétés de commerce international résidentes, totalement ou partiellement exportatrices, doivent se conformer, pour leurs opérations d'importation et d'exportation, aux dispositions du décret n° 94-1743 du 29 août 1994, portant fixation des modalités de réalisation des opérations de commerce extérieur.

Les sociétés résidentes sont tenues de rapatrier les bénéfices et revenus provenant de leurs opérations de négoce et de courtage internationaux dans un délai de 10 jours à compter de la date d'exigibilité du paiement.³⁵

Les sociétés résidentes sont autorisées à se faire ouvrir auprès des intermédiaires agréés des comptes en devises appelés « **Comptes Négoce International** » destinés à couvrir les frais et le règlement de leurs opérations de négoce international ainsi que de courtage international.³⁶

Il est prohibé, aux sociétés résidentes le versement au crédit de comptes en devises ouverts ou à ouvrir directement à l'étranger au nom des exportateurs, des sommes provenant de l'exportation des marchandises.

³² <http://www.cepex.nat.tn>

³³ Article 2 bis, Loi n°94-42 du 7 mars 1994.

³⁴ Article 2 bis, Loi n°94-42 du 7 mars 1994.

³⁵ Article 15, Circulaire aux intermédiaires agréés n° 2001-01 du 10 janvier 2001.

³⁶ Article 10, Circulaire aux intermédiaires agréés n° 2001-01 du 10 janvier 2001.

3. Transfert des dividendes vers l'étranger

L'investisseur est libre de transférer ses capitaux à l'étranger en devises conformément à la législation des changes en vigueur.³⁷ Dans les cas où le transfert à l'étranger nécessite l'obtention d'une autorisation de la banque centrale de Tunisie, les opérations d'investissement doivent se conformer à la législation relative à l'exercice des activités économiques.³⁸

À cet effet, les investissements en devises des non-résidents doivent être déclarés à la Banque Centrale de Tunisie, par une Fiche d'Investissement ou une Attestation Bancaire d'Investissement digitales, et ce pour :

- La prise de participation lors de la constitution initiale ou lors de l'augmentation du capital d'une société établie en Tunisie, résidente ou non-résidente;
- L'acquisition d'actions ou de parts sociales d'une société établie en Tunisie, résidente ou non-résidente

Les intermédiaires agréés sont habilités à transférer les bénéfices et les dividendes revenant aux associés et actionnaires non-résidents conformément aux dispositions de la circulaire de la BCT aux intermédiaires agréés n°2018-14 du 26 Décembre 2018 relative aux investissements en devises par des non-résidents en Tunisie.³⁹

³⁷ Article 9, Loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement.

Dans les cas où le transfert à l'étranger nécessite l'obtention d'une autorisation de la banque centrale de Tunisie, se référer aux dispositions du décret gouvernemental n° 2018-417 du 11 mai 2018 relatif à la publication de la liste exclusive des activités économiques soumises à autorisation et de la liste des autorisations administratives requises pour la réalisation de projets, les dispositions y afférentes et leur simplification.

³⁸ Circulaire aux intermediaires agréés n° 2018-14.

³⁹ Les intermédiaires agréés sont habilités à transférer les bénéfices et les dividendes revenant aux associés et actionnaires non-résidents sur la base des documents suivants :

- Fiche d'Investissement et/ou Attestation Bancaire d'Investissement ;
- Attestation de régularisation de la situation fiscale ou d'exonération des revenus établie au nom du bénéficiaire des fonds conformément à l'article 112 du code des droits et procédures fiscaux, et ce pour tout règlement en devises en Tunisie ou à l'étranger en faveur de non-résidents ;
- Tous documents justifiant, conformément à la réglementation en vigueur, la qualité de non-résident du bénéficiaire des fonds, au moment de la réalisation du transfert, tel que :
 - pour la personne physique : copie en entier du passeport, carte de séjour à l'étranger, etc.
 - pour la personne morale non résidente établie en Tunisie : copie des statuts enregistrés, fiches d'investissement justifiant le financement de la participation non résidente à son capital, l'attestation de dépôt de déclaration d'investissement, etc.
 - pour la personne morale établie à l'étranger : extrait du registre de commerce, etc.
- Procès-verbal de l'assemblée générale ou des décisions collectives des associés ayant statué sur l'affectation des résultats de l'exercice, dûment signés par les organes habilités de la société et enregistré à la recette des finances ;
- Liste actualisée des associés ou actionnaires avec indication du lieu de leur résidence et la part revenant à chacun d'eux dans le capital, dûment visée par la direction générale ou le gérant de la société ;
- Un état de répartition des dividendes alloués aux bénéficiaires non-résidents ;
- Les états financiers de l'exercice concerné dûment établis conformément à la réglementation en vigueur ;
- Une déclaration fiscale relative à l'exercice en question, dûment visée par l'Administration Fiscale.

VII. Vente sur le marché local et opérations connexes

1. Vente sur le marché local

Les sociétés de commerce international ne peuvent effectuer des ventes directes sur le marché local qu'auprès des opérateurs du commerce extérieur. La vente en détail (à des particuliers) leur est dans tous les cas interdite.⁴⁰

Le régime de la mise à la consommation leur est formellement interdit, par contre elles peuvent céder à quai leurs marchandises à des opérateurs de droit commun.

Les opérateurs du commerce extérieur ont été définis par l'administration fiscale comme étant l'Office du Commerce de Tunisie et tous autres commerçants et industriels habilités à effectuer des opérations d'importation et d'exportation selon les conditions prévues par la réglementation en vigueur.⁴¹

2. Opérations connexes

Dans l'exercice de son activité, la société de commerce international est habilitée à accomplir par elle-même ou par appel à la sous-traitance des tâches connexes. Elle peut à cet effet, posséder et gérer des aires de stockage et d'entrepôts, et procéder à des opérations de conditionnement et d'emballage.⁴²

À ce titre, la société de commerce international peut acquérir des emballages en suspension de la TVA à fournir aux industriels locaux pour la fabrication de produits spécifiques destinés à l'exportation.

La société de commerce international peut également assurer par ses propres moyens ou par le recours à la location, le transport intérieur et international et réaliser toutes sortes d'opérations de transit conformément à la législation en vigueur.

L'acquisition d'équipement fourni aux fournisseurs pour la préparation des produits à exporter ne peut se faire sous le régime suspensif.⁴³

⁴⁰ Article 7, Loi n° 94-42 du 7 mars 1994.

⁴¹ Note commune n° 38/1996.

⁴² Article 3, Loi n° 94-42 du 7 mars 1994.

⁴³ **Courrier DGELF n°794 du 22 mars 2007 :**

لقد افدتم بمقتضى مكتبكم المشار اليه بالمرجع اعلاه ان الشركة "ا" شركة مصدرة كلياً يتمثل نشاطها في شراء الفيتورة من التعااضديات و من الشركات التجارية و تصديرها مباشرة و ان الشركة المذكورة تولت شراء معدات لتصفية الفيتورة وقامت بتنصيبها بمقرات المزدوين حيث تتم غرلة الفيتورة.

و على هذا الاساس طلبتم معرفة:

- إمكانية الانتفاع بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بعنوان اقتناء التجهيزات المذكورة اعلاه باعتبارها لازمة لغرلة الفيتورة المعدة للتصدير تطبيقاً للفصل 3 من القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1997 المتعلق بالنظام المنطبق على ممارسة أنشطة شركات التجارة الدولية؛

- ما اذا كان القانون المصرفي يسمح للشركات غيلا المقيمة بالاحتفاظ بمداخيل عمليات الوساطة الدولية بحسابات بالخارج.

و جواباً، يشرفني إعلامكم انه طبقاً لأحكام الفصل 2 من القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 المتعلق بالنظام المنطبق على ممارسة أنشطة شركات التجارة الدولية، يتمثل نشاط هذه الشركات في تصدير و توريد بضائع و منتجات.

VIII. Bénéfice du régime de l'entrepôt fictif

Les sociétés de commerce international peuvent bénéficier, au titre de leurs activités, du régime de l'entrepôt fictif. Ce régime leur permet d'exploiter des magasins de stockage, sous contrôle douanier, destinés à recevoir des marchandises importées en suspension des droits et taxes, en vue de leur réexportation ou de leur cession au profit des entreprises totalement exportatrices.

L'octroi du régime de l'entrepôt fictif aux sociétés de commerce international est subordonné au dépôt d'une demande, au nom du Directeur Général des Douanes, indiquant l'opportunité économique du projet et accompagnée, notamment, des documents suivants :

- L'attestation du dépôt de la déclaration d'investissement, délivrée par le CEPEX,
- La liste des produits à constituer sous le régime de l'entrepôt fictif,
- L'acte de propriété ou le contrat de location du local à affecter pour le stockage des produits; ledit local sera soumis à l'agrément, préalable, du service des douanes du bureau de rattachement, avant exploitation.⁴⁴

كما ينص نفس الفصل على انه تعتبر شركات تجارة دولية تلك التي تحقق على الاقل 50% من رقم معاملاتها من صادرات بضائع و منتجات ذات منشأ تونسي.

و طبقاً لأحكام الفصل 3 من القانون المذكور، تكون شركة التجارة الدولية، اثناء ممارستها لأنشطتها، مؤهلة لإنجاز مهام تابعة سواء بنفسها او طريق المانولة و يخول لها ان تمتلك لهذا الغرض مساحات خزن و ايداع تنصرف فيها وان تتولى عمليات التخليف و التعبئة كما يمكن لها ان تتولى بنفسها او على طريق الكراء النقل الداخلي و الدولي وان تقوم بجميع عمليات العبور طبقاً للتشريع الجاري به العمل.

و على اساس ما سبق، فان شركة "أ" بصفتها شركة تجارة دولية، يمكنها الانتفاع بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بعنوان اقتناء البضائع و المنتجات المعدة للتصدير. غير انه بالنسبة الى التجهيزات التي قامت الشركة باقتنائها قصد انجاز عمليات غرلة الفيتورة و التي تم تركيزها بمحلات المزودين فانه لا يمكنها الانتفاع بتوقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بعنوانها.

اما فيما يتعلق بتساؤلكم حول إمكانية الاحتفاظ بمداخل الوساطة الدولية بحسابات بالخارج، فيتعين مراجعة البنك المركزي في الموضوع.

⁴⁴ <http://www.douane.gov.tn>

Deuxième partie : Régime fiscal des sociétés de commerce international

I. Catégories des sociétés de commerce international

Les sociétés de commerce international, qu'elles soient résidentes ou non résidentes, sont classées en **trois catégories** :⁴⁵

Catégorie « 1 »

Société concernée par un seuil minimum d'exportation de biens d'origine tunisienne

Les sociétés de commerce international, **partiellement ou totalement exportatrices**, sont tenues de réaliser au moins **50%** de leurs ventes annuelles à partir des exportations de marchandises et de produits d'**origine tunisienne**.

Cette limite peut être ramenée à **30%** dans le cas où la société réalise au moins à **un million de dinars** de ses ventes annuelles à l'exportation à partir de marchandises et produits d'origine tunisienne.

Catégorie « 2 »

Société travaillant exclusivement avec des entreprises totalement exportatrices

Les sociétés **totalement exportatrices** qui effectuent **exclusivement** des opérations d'importation et d'exportation de marchandises et produits avec des entreprises totalement exportatrices, telles que définies par la législation en vigueur.

Lesdites sociétés ne sont pas astreintes à la condition de réalisation d'un pourcentage minimum de leurs ventes à l'exportation. Dans ce cas, **l'origine de la marchandise ne constitue plus une condition**.

Catégorie « 3 »⁴⁶

Société mixte non concernée par un seuil minimum d'exportation de biens d'origine tunisienne

Sont également considérées sociétés de commerce international celles qui réalisent la totalité de leur chiffre d'affaires, à la fois, par des opérations d'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne et des opérations d'importation et d'exportation de marchandises et produits avec des entreprises totalement exportatrices, telles que définies par la législation en vigueur ou avec des entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévus par la loi n° 92-81 du 3 août 1992, telle que modifiée et complétée par les textes subséquents.

Elles ne sont pas astreintes, dans ce cas, à la condition de réalisation d'un pourcentage minimum de leurs ventes à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne. Si elles sont **résidentes**, ces sociétés peuvent également réexporter une partie des marchandises et des produits importés en état neuf et non utilisés selon des conditions et des procédures fixées par arrêté du ministre chargé du commerce (**non encore publié**).

⁴⁵ Article 2 (nouveau), loi n°94-42 du 7 mars 1994.

⁴⁶ Une troisième catégorie de société de commerce internationale a été rajouté par la loi 2019-47 relative à l'amélioration du climat d'investissement pour pallier aux injustices observées chez la deuxième catégorie des sociétés de commerce international.

Auparavant (année 2018 et antérieures), les sociétés de commerce international de la 2ème catégorie - travaillant exclusivement avec des entreprises totalement exportatrices - ont été redressé sur l'ensemble de leur chiffre d'affaires réalisé avec les entreprises totalement exportatrices à l'IS au taux du droit commun suite à la réalisation d'une opération d'exportation directe d'une marchandise d'origine tunisienne. Bien entendu, seule l'opération d'exportation bénéficie du régime d'imposition de faveur lié à l'exportation.

Aussi, la nouvelle catégorie de société a permis aux **sociétés résidentes**, au sens de la réglementation de change, de réaliser en sus des deux activités spécifiques, des opérations de négoce international sous conditions. Toute autre activité réalisée hors cadre réglementaire, tel que le courtage, les importations pour le compte des entreprises partiellement exportatrices, l'exportation de produits d'origine étrangère engendrent la déchéance du régime de faveur instauré par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.

Le choix de la catégorie de la société de commerce international n'est pas défini dans la déclaration d'investissement CEPEX. La société peut ainsi chevaucher entre les trois catégories d'une année à une autre.

Avant l'adoption de la troisième catégorie, l'administration fiscale a précisé qu'une société dont l'activité ne se limite pas à des opérations d'importation et d'exportation de marchandises et de produits avec des entreprises totalement exportatrices (catégorie 2), ne peut avoir le statut de société de commerce international et bénéficier des avantages à ce titre, que si elle réalise le minimum requis de ses ventes annuelles à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne (catégorie 1).

En cas de non respect des conditions d'exercice de l'activité, la société ne peut pas prétendre aux avantages de l'exportation dont peuvent bénéficier les sociétés de commerce international et les ventes de produits importés au profit des entreprises totalement exportatrices demeurent soumises à l'IS au taux du droit commun fixé à 25% ou 20% selon le cas.⁴⁷

47 Courrier DGELF n°1592 du 25 octobre 2012 :

لقد طلبتم بمكتوبكم ايضاحات حول نشاط شركات التجارة الدولية تتعلق بمعرفة هل تعتبر مبيعات السلع المقتناة من فرنسا من قبل شركة تجارة دولية وز التي يتم تصديرها مباشرة الى ليبيا دون دخولها التراب التونسي و كذلك الخدمات المرتبطة بالعملية المذكورة عمليات تصدير على معنى التشريع الجاري به العمل، و ما هي الوثائق المثبتة لعملية التصدير في هذه الحالة و هل هناك اختلاف بين شركة تجارية دولية مقيمة و شركة تجارة دولية غير مقيمة؟

جوابا، يشرفني اعلامكم بما يلي:

طبقا لأحكام الفصل 2 من القانون عدد 42 لسنة 1994 في 7 مارس 1994 المتعلق بالنظام المطبق على ممارسة أنشطة شركات التجارة الدولية كما تم اتمامه و تنقيحه بالنصوص اللاحقة، يتمثل نشاط شركات التجارة الدولية في تصدير و توريد بضائع و منتجات و كذلك في القيام بكل نوع من عمليات التجارة الدولية و الوساطة.

و تعتبر شركات تجارة دولية:

- الشركات التي تحقق 50% على الأقل من مبيعاتها من صادرات بضائع و منتجات ذات منشأ تونسي. و تخفض هذه النسبة الى 30% على الأقل في صورة تحقيق الشركة لرقم معاملات متأتي من تصدير سلع ذات منشأ تونسي لا يقل عن مليون دينار، أو
- الشركات التي ينحصر نشاطها في عمليات التوريد و التصدير لبضائع و منتجات مع مؤسسات مصدرة كلياً ناشطة في إطار مجلة تشجيع الاستثمارات. و في هذه الحالة، لا تخضع هذه الشركات الى تحقيق الحد الأدنى من المبيعات لبضائع و منتجات ذات منشأ تونسي.

و يعتبر ناتج عمليات التجارة الدولية و الوساطة التي تقوم بها شركات التجارة الدولية المقيمة تصديراً لبضائع و منتجات ذات منشأ تونسي.

هذا و طبقاً لأحكام الفصل 7 مكرر من نفس القانون، تنسحب الامتيازات الجبائية المنصوص عليها بمجلة تشجيع الاستثمارات بالشركات المصدرة كلياً على شركات التجارة الدولية المصدرة كلياً.

و على هذا الأساس، و في الحالة الخاصة بمكتوبكم، فانه تجدر الاشارة الى ما يلي:

(1) فيما يتعلق بالانتفاع بالنظام الجبائي التفاضلي المتعلق بالتصدير:

À ce titre, une société de commerce international qui travaille exclusivement avec des entreprises totalement exportatrices, telles que définies par la législation en vigueur, doit s'assurer que l'attestation d'achat en suspension de TVA délivrée par ses clients comporte la référence suivante :

تطبيقاً لأحكام الفقرة الفرعية الثانية من الفقرة 1 من الفصل 11 من مجلة الإداء على القيمة المضافة.

Les attestations d'achat en suspension délivrées dans le cadre des dispositions du sous-paragraphe 1^{er} du paragraphe I de l'article 11 du Code de la TVA sont accordées aux entreprises partiellement exportatrices qui réalisent un chiffre d'affaires provenant de l'exportation ou des ventes en suspension de la TVA supérieur à 50% de leur chiffre d'affaires global. Les ventes réalisées dans ce cadre sont considérées comme un chiffre d'affaires local soumis à l'IS au taux de 25% (ou 20% le cas échéant).⁴⁸

Sous l'égide de l'ancienne législation (Code d'incitation aux investissements), la position retenue par l'administration fiscale n'était pas conforme à loi vu que le terme « *exclusivement* », visé dans la deuxième catégorie des sociétés de commerce international, ne signifie pas 100% au sens fiscal et il doit être interprété conjointement avec les dispositions de l'article 7 bis de la loi n° 94-42 qui prévoit que :

- 1) Les sociétés de commerce international peuvent être créées en qualité de sociétés totalement exportatrices lorsqu'elles s'engagent à réaliser au moins 80% de leurs ventes à partir d'opérations d'exportation, et en qualité de sociétés partiellement exportatrices lorsqu'elles se proposent de réaliser des opérations d'importation et d'exportation.

À ce titre, le législateur a autorisé les deux catégories des sociétés de commerce international à réaliser des opérations sur le marché local.

- 2) Les avantages prévus par le Code d'incitation aux investissements pour les sociétés totalement exportatrices et les sociétés partiellement exportatrices sont applicables aux sociétés de commerce international selon le cas.

باعتبار ان الشركة موضوع مكتبكم سوف لن ينحصر نشاطها في عمليات التوريد و التصدير لبضائع و منتجات مكم مؤسسات مصدرة كليا، فهي تبقى مطالبة بتوفير الحد الأدنى من التبيعات السنوية لصادرات البضائع و المنتجات ذات المنشأ التونسي دون ان يؤخذ بعين الاعتبار لتحديد الحد الأدنى المذكور ناتج عمليات التجارة الدولية اذا كانت الشركة غير مقيمة، حتى يمكنها الانتفاع بالامتيازات المخولة للتصدير بعنوان الأرباح المتأتبة من عمليات التجارة الدولية، و في خلاف ذلك اي في صورة عدم استجابتها لشروط ممارسة نشاط التجارة الدولية، فانه لا يمكنها الانتفاع بالامتياز المتعلق بالتصدير.

(2) فيما يتعلق بشروط ممارسة نشاط التجارة الدولية بالنسبة الى الشركات المقيمة و الشركات غير مقيمة:

تختلف شروط ممارسة نشاط شركات التجارة الدولية و المتعلقة خاصة بتحقيق الحد الأدنى من المبيعات المحققة من صادرات البضائع و المنتجات ذات المنشأ التونسي بحسب طبيعة الشركة سواء كانت مقيمة او غير مقيمة على معنى الفصل 2 مكرر من القانون عدد 42 لسنة 1994 المبين أعلاه، باعتبار ان قيمة ناتج عمليات التجارة الدولية و الوساطة لا تؤخذ بعين الاعتبار لاحساب الحد الأدنى المذكور على مستوى شركات التجارة الدولية غير مقيمة.

معلا العلم ان نتائج عمليات التجارة الدولية يتكون من الفارق بين مبلغ البيوعات المحققة بالخارج لبضائع ذات منشأ اجنبي و مبلغ الشراءات المتعلقة بها، كما تتكون قيمة الناتج المتأتبة من عمليات الوساطة الدولية من المبالغ المتأتبة من العمولة المقبوضة و التي وقعت فعلا اعادتها الى البلاد التونسية بعنوان العمليات المذكورة.

⁴⁸ À partir de l'année 2017, le taux d'IS est réduit à 20% pour les sociétés de commerce dont le chiffre d'affaires annuel HT est inférieur à 1 million de dinars (Note commune 3/2018).

À ce titre, l'article 10 du Code d'incitation aux investissements prévoit lui aussi une deuxième catégorie de sociétés totalement exportatrices, à savoir les entreprises travaillant **exclusivement** avec les entreprises totalement exportatrices. L'article 16 du Code d'incitation aux investissements a autorisé les deux catégories des entreprises totalement exportatrices à effectuer des ventes sur le marché local portant sur une partie de leur propre production dans une limite ne dépassant pas 30% de leur chiffre d'affaires à l'exportation réalisé durant l'année civile précédente.

À notre avis, les sociétés de commerce international qui travaillent exclusivement avec des entreprises totalement exportatrices telles que définies par la législation en vigueur sont autorisées à réaliser 20% de leur chiffre d'affaires avec des entreprises partiellement exportatrices (cession à quai). À ce titre, seuls les bénéfices réalisés sur le marché local seront soumis à l'IS au taux de 25% ou 20% ; les autres ventes réalisées avec les entreprises totalement exportatrices bénéficient du régime de faveur lié à l'exportation, et ce même lorsque les produits et marchandises ne sont pas d'origine tunisienne. Une position qu'il faudra défendre devant les tribunaux en raison.

En 2016, la Direction Générale des Impôts (DGI), convaincue par le raisonnement précité, a modifié l'interprétation retenue par la DGELF en précisant que le terme « *exclusivement* » ne met pas obstacle à réaliser 20% sur le marché local sans pour autant être déchu de l'avantage lié à l'exportation pour le reste du bénéfice réalisé avec les sociétés totalement exportatrices.⁴⁹

En 2017, la Direction Générale des Études et de la Législation Fiscales (DGELF) n'a pas retenu la position de la DGI et a réitéré sa doctrine en précisant qu'une société de commerce international totalement exportatrice dont l'activité ne se limite pas à des opérations d'importation et d'exportation de produits et de marchandises avec des sociétés totalement exportatrices demeure tenue de respecter le seuil minimum de ses ventes annuelles en exportations de marchandises et de produits d'origine tunisienne.⁵⁰

⁴⁹ Courrier DGI n° 695 du 3 juin 2016 :

وبعد، لقد بينتم بمقتضى مکتوبکم المشار إليه بالمرجع اعلاه ما يفيد ان شركة "....." شركة تجارة دولية مقيمة مصدرة کلیا تقوم باستيراد مواد و سلع ذات منشأ اجنبي و اعاده بيعها على حالتها على الرصيف الى مؤسسات مصدرة کلیا و اخرى ناشطة في اطار القانون العام. كما بينتم ان الشركة خصعت لمراجعة جبائية اولية قامت خلالها مصالح الجبائية بإدماج الارباح المتأتية من نشاطها و التي وقع طرحها حيث ان الشركة لم تقم بحصر مبيعاتها لفائدة المؤسسات المصدرة کلیا و بالتالي فهي لا تستجيب لمفهوم التجارة الدولية و تطلبون اعاده النظر في اسس التوظيف.

وجوابا، يشرفني اعلامکم انه طبقا لأحكام القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 07 مارس 1994 والذي تم تنقيحه بالنصوص اللاحقة تعتبر شركات تجارة دولية الشركات التي ينحصر نشاطها في عمليات التوريد والتصدير لبضائع ومنتجات مع مؤسسات مصدرة کلیا كما نصت عليها مجلة تشجيع الاستثمارات الصادرة بالقانون عدد 120 لسنة 1993 المؤرخ في 27 ديسمبر 1993.

وفي هذه الحالة لا تخضع هذه الشركات الى شرط تحقيق الحد الأدنى من المبيعات المذكورة بالقانون اعلاه.

مع العلم وان لفظة "ينحصر" يقصد بها عدم التعامل مع الخارج في صورة توفير الحد الأدنى من رقم المعاملات من تصدير منتجات ذات منشأ تونسي. ويمكن للمؤسسة المذكورة تحقيق رقم المعاملات متاتي من المبيعات في السوق المحلية في حدود 20% شأنها في ذلك شأن كل المؤسسات المصدرة کلیا ويبقى رقم المعاملات المحقق في السوق المحلية خاضعا لكل الضرائب والمعاليم المستوجبة طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل. وعليه يتعين عليكم تمكين الشركة من طرح في حدود الارباح المتأتية من مبيعاتها مع المؤسسات المصدرة کلیا وذلك بالنسبة للسنوات التي لم تتجاوز نسبة مبيعات الشركة في السوق المحلية 20%.

⁵⁰ Courrier DGELF n°80 du 10 janvier 2017 :

Actuellement, la Direction Générale des Impôts (DGI) et la Direction Générale des Études et de la Législation Fiscales (DGELF) ont harmonisé leur position : la deuxième catégorie des sociétés de commerce international est déchu du cadre d'activité légal en cas de réalisation d'une opération autre que les ventes exclusives aux entreprises totalement exportatrices.

Nouveauté Loi de Finances 2019

Par contre si les conditions d'exercice de l'activité sont respectées, les ventes de biens, produits et équipements aux sociétés totalement exportatrices, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices sont considérées opérations exportations indirectes éligibles au régime de faveur d'imposition lié à l'exportation. Cette mesure s'applique pour les ventes réalisées à partir de l'année 2018.⁵¹

A ce titre, une société de commerce international qui respecte le ratio de 50% de chiffre d'affaires à partir des exportations, **directes et indirectes**, de marchandises et de produits d'origine tunisienne peut prétendre au régime de faveur d'imposition pour les opérations d'importation et d'exportation de marchandises et produits réalisées avec des entreprises totalement exportatrices.

En pratique pour justifier la qualité du client en tant qu'une entreprise totalement exportatrice, il a lieu de se référer à l'attestation d'achat en suspension de TVA communiquée et du cadre légal de son octroi.

Une telle interprétation des *nouvelles* dispositions de la loi de finances 2019 nous porte à s'interroger sur son étendue. Comment peut-on accorder aux sociétés de commerce international de la première catégorie l'avantage de l'exportation pour les ventes de produits importés aux profits des entreprises totalement exportatrices?

La loi de finances 2019 a compliqué le régime d'exportation en instaurant deux définitions différentes de la notion d'exportation pour les années 2019 et 2020. A ce titre :

- Les entreprises exportatrices en activité au 31 décembre 2018 doivent répondre à l'ancienne définition d'exportation visée à l'article 68 du Code de l'IRPP et de l'IS pour prétendre audit régime. Cette définition s'applique jusqu'au 31 décembre 2020 pour les entreprises exerçant au 31 décembre 2018.

لقد ذكرتم بمقتضى مكتوبكم ان شركة تجارة دولية مقيمة ومصدرة كليا احدثت سنة 2011 وان رقم معاملاتها متات من معاملاتها مع شركات مصدرة كليا مبيين ان الشركة المذكورة قامت خلال سنة 2016 بعملية وساطة دولية وطلبتم بالتالي معرفة النظام الجبائي لعملية الوساطة المذكورة.

جوابا، يشرفني اعلامكم انه باعتبار ان الشركة موضوع مكتوبكم هي شركة مقيمة ولا ينحصر نشاطها في عمليات التوريد والتصدير لبضائع ومنتجات مع مؤسسات مصدرة كليا، فهي تبقى مطلوبة بتوفير الحد الأدنى من المبيعات السنوية لصادرات البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي وذلك بالأخذ بعين الاعتبار لضبط الحد الأدنى المذكور ناتج عمليات الوساطة الدولية التي تقوم بها، حتى يمكنها الانتفاع بالامتيازات المخولة للتصدير بعنوان الارباح المتأتية من عمليات الوساطة الدولية.

وفي خلاف ذلك، اي في صورة عدم استجابتها لشروط ممارسة نشاط التجارة الدولية كما هو مبين أعلاه، فانه لا يمكنها الانتفاع بالنظام الجبائي المتعلق بالتصدير حيث تبقى الارباح المتأتية من عمليات الوساطة الدولية ومن عمليات تصدير خاضعة للضريبة حسب احكام القانون العام.

⁵¹ Article 41, 3), Loi de finances pour la gestion de l'année 2019.

- Les entreprises exportatrices créées à partir du 1^{er} janvier 2019 doivent répondre à la nouvelle définition d'exportation visée à l'article 11 du Code de la TVA pour prétendre audit régime. Cette nouvelle définition s'applique :
 - A partir du 1^{er} janvier 2019, pour les entreprises nouvellement créées en 2019 ;
 - A partir du 1^{er} janvier 2021, pour les entreprises exerçant au 31 décembre 2018.

II. Notion de produits et de marchandises d'origine tunisienne

1. Définition de produits et de marchandises d'origine tunisienne

Au sens fiscal, sont considérées comme marchandises d'origine tunisienne, tous les produits qui y sont créés, extraits ou fabriqués, **et ce même en l'absence d'établissement d'un certificat d'origine**.⁵² À ce titre, l'administration fiscale a précisé que concernant les marchandises importées par des entreprises tunisiennes en vue de leur réexportation, celles-ci sont considérées comme d'origine tunisienne :

- lorsqu'elles ont subi une transformation complète leur ayant fait perdre leur individualité d'origine, ou
- en cas de transformation incomplète ou de complément de main d'œuvre, lorsque la transformation a eu pour résultat de classer la marchandise importée dans une catégorie du tarif douanier plus fortement imposée que la matière première.⁵³

2. Certificat d'origine

Dans la pratique, certains pays exigent un certificat d'origine, afin de bénéficier d'un régime douanier préférentiel, qui doit impérativement être authentifié par la Chambre de Commerce et d'Industrie. Les certificats d'origine sont **exclusivement** destinés à prouver l'origine des marchandises pour satisfaire aux exigences douanières ou commerciales.

Un certificat d'origine peut-être soit conventionnel, soit de droit commun :

Certificat d'origine de droit commun

Certificat d'origine utilisé lorsque les critères permettant l'octroi d'un certificat d'origine conventionnel ne sont pas satisfaits ou lorsque les échanges commerciaux ne sont pas régis par un cadre tarifaire préférentiel ou suite à la demande de l'exportateur.

Certificat d'origine conventionnel

Certificat d'origine établi dans le cadre des conventions de libre échange entre la Tunisie et les pays partenaires.

Le taux d'intégration doit être supérieur ou égal à 40%.

⁵² Note commune 17/2000.

⁵³ Note commune 23/1999.

À notre avis, la position de l'administration fiscale n'est pas conforme aux règles d'interprétation des textes fiscaux, laquelle interprétation doit concerner en premier lieu un texte ambigu. En second lieu, l'interprétation doit être restrictive et ne doit pas créer un droit.

À ce titre, la jurisprudence tunisienne considère que l'intervention de l'administration, par voie de doctrine administrative fiscale, doit se limiter à expliquer les textes ambigus en vue de faciliter leur mise en œuvre, que ladite doctrine ne doit pas violer les dispositions qu'elle a pour mission d'interpréter et qu'ainsi, sont inapplicables les notes administratives qui outrepassent leur rôle interprétatif pour se livrer à édicter des règles contraires à la loi, étant en tendu que l'administration est liée par sa propre doctrine, mais que ladite doctrine n'est pas, en soi, opposable aux tiers.⁵⁸

Le rôle de la doctrine administrative n'est autre que l'interprétation des textes fiscaux ambigus et elle ne peut pas contredire les dispositions légales. Les notes internes et les notes communes dont le contenu n'est pas interprétatif ne peuvent pas être appliquées.⁵⁹ L'interprétation peut, en cas de nécessité, modérer la rigueur de la loi ; elle ne doit jamais l'aggraver.⁶⁰

Le tribunal administratif a toujours rappelé le principe d'interprétation stricte des textes fiscaux chaque fois que ce rappel est jugé nécessaire. Il consiste qu'en présence d'un texte clair et précis, à adopter ses dispositions à l'espèce, sans leur donner une portée plus large ou plus étroite que ne leur permet le contenu formel.⁶¹ Cela implique qu'il ne faut pas distinguer où la loi ne distingue pas et que les termes de la loi doivent être pris dans leur acceptation fiscale.

- شركات التجارة الدولية المقيمة وغير المقيمة التي تحقق نسبة ضئيلة من مبيعاتها المتأتية من صادرات منتوجات ذات منشأ تونسي مقارنة بنتائج عمليات التجارة والوساطة الدولية، لا يمكن اعتبارها شركات تجارة دولية حيث يجب ان يكون ناتج عمليات التجارة الدولية ثانويا مقارنة برقم المعاملات المتأتي من تصدير سلع ذات منشأ تونسي.
 - شركات التجارة الدولية المقيمة وغير المقيمة التي تحقق رقم معاملات متأتي بصفة حصرية من نتائج عمليات التجارة والوساطة الدولية لا يمكن اعتبارها شركات تجارة دولية حيث يجب أيضا ان يكون ناتج عمليات التجارة الدولية ثانويا مقارنة برقم المعاملات المتأتي من تصدير سلع ذات منشأ تونسي.
- وعلى هذا الاساس، يتعين التثبت من الوضعية الجبائية لشركات التجارة الدولية وتسوية وضعيتها على النحو المشار اليه اعلاه كما يتعين عند الاقتضاء تسوية الوضعية الجبائية للمكتتبين في رأس مال الشركات.

Courrier DGELF n° 422 du 4 mars 2015 :

و على هذا الاساس، و في صورة استجابة شركتكم لشرط تحقيق الحد الادنى مكن رقم المعاملات من صادرات بضائع و منتوجات ذات منشأ تونسي، فان عمليات الوساطة الدولية التي تقوم بها تعتبر عمليات تصدير و تنتفع بالامتيازات المخولة لذلك. و في خلاف ذلك، اي في صورة اقتصر نشاط شرطتكم على عمليات الوساطة الدولية، فانه لا يمكنها الانتفاع بالامتيازات الجبائية المخولة للتصدير بهذا العنوان باعتبارها لا تتوفر فيها الشروط اللازمة لممارسة شركات التجارة الدولية كما تم بيانها اعلاه.

⁵⁸ Tribunal administratif, *Affaire n°35018 et 35054 du 3 octobre 2005* (In. Néji BACCOUCHE, « Droit fiscal général », édition Novaprint, Sfax, 2008, p. 135)

⁵⁹ Tribunal administratif, *Affaire n°32786 du 11 février 2002* :

و حيث أنه من المستقر فقها و قضاء أن تدخل الإدارة الجبائية عن طريق الفقه الإداري يكون لتفسير القوانين الجبائية من خلال توضيح ما يعترضها من غموض و ترتيب النتائج الضرورية لاجراء العمل بها و ليس من شأنه أن يخالف ما تضمنه من أحكام و انه لا عمل على المناشير و التعليمات و مذكرات العمل التي تتجاوز مهمته تفسير القوانين إلى سن قواعد مخالفة

⁶⁰ Article 541, Code des Obligations et Contrats.

⁶¹ Tribunal administratif, *Affaire n°36488 du 15 décembre 2007* :

وحيث ولئن استقر فقه قضاء هذه المحكمة على ان تأويل الأحكام الجبائية الغامضة او التي تحتمل معنيين او اكثر يكون في مصلحة المطالب بالأداء، فان قراءة النصوص الصريحة التي تشكل استثناء للقاعدة تتم بصفة ضيقة ولا يجوز التوسع فيها لتفاديا لما قد يترتب عن ذلك من شطط ازاء المطالب بالأداء او غبن في حق خزينة الدولة.

2. Modalité de calcul pour les sociétés non résidentes

Pour les sociétés de commerce international non résidentes, au sens de la réglementation des changes, sont exclues des ventes annuelles entrant dans le décompte du seuil minimum d'exportation de produits et marchandises d'origine tunisienne, les opérations suivantes :

- Les opérations d'importation de produits et marchandises à entreposer sous douane en vue de leur réexportation ;
- Les opérations d'exportation de marchandises et produits d'origine étrangère ;
- Les opérations d'importation de marchandises et produits effectuées en transit sur la Tunisie.⁶²

En vertu de l'arrêté du ministre du Commerce du 3 décembre 1998, les ventes annuelles d'exportations de marchandises et de produits d'origine tunisienne couvrent les importations réalisées pour le compte des « **opérateurs du commerce extérieur** » et destinées à la mise à la consommation sur le marché local, ainsi que les exportations de produits et marchandises d'origine tunisienne.

La notion d'opérateurs du commerce extérieur n'a pas été définie par les textes en vigueur. Néanmoins, l'administration fiscale a défini les opérateurs de commerce extérieur, **avant la parution au JORT de l'arrêté précité**, comme étant l'Office du Commerce de Tunisie et tous autres commerçants et industriels habilités à effectuer des opérations d'importation et d'exportation selon les conditions prévues par la réglementation en vigueur.⁶³

Sur cette base, peut-on conclure qu'en application de la définition apportée par la note commune 38/1996, opposable légalement à l'administration fiscale,⁶⁴ que les opérations de cession à quai effectuées par les sociétés de commerce international non-résidentes de marchandises importées sont prises en compte pour la détermination du seuil minimum des ventes annuelles à partir des exportations de marchandises et de produits d'origine tunisienne ? Juridiquement, lesdites opérations bénéficient du régime d'imposition de faveur relatif à l'exportation - **une interprétation non confirmée par l'administration fiscale** - alors que celles réalisées par les sociétés résidentes sont imposables à l'IS au taux du droit commun !

Dans ce cadre, l'administration fiscale a toujours rappelé que les bénéfices provenant des opérations de « cessions à quai » faites par une société de commerce international, autre que celle qui effectue exclusivement des opérations d'importation et d'exportation de marchandises et produits avec des entreprises totalement exportatrices, demeurent soumis dans tous les cas à l'IS selon les dispositions du droit commun et ne bénéficient d'aucun avantage fiscal à ce titre.⁶⁵

⁶² Arrêté du ministre du Commerce du 3 décembre 1998.

⁶³ Note commune n° 38/1996.

⁶⁴ Article 54 (Loi n° 2012-1 du 16 mai 2012, portant loi de finances complémentaire de l'année 2012) : « est opposable aux services de l'administration fiscale et du recouvrement la doctrine administrative en vigueur objet des notes communes émanant d'elle ayant fait l'objet de publication et relatives aux législations en vigueur ».

⁶⁵ Courrier DGELF n°1141 du 9 mai 2013 :

لقد ذكرتم بمكتوبكم ان احدى حريفاتكم وهي شركة تجارة دولية تكتسي صبغة شركة الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة مصدرة كليا وناشطة في إطار القانون عدد 42 لسنة 1994 المتعلق بشركات التجارة الدولية، تنوي انجاز عمليات تفويت على

À notre avis, une telle incohérence, d'ailleurs non appliquée dans la pratique, peut être expliquée par les faits suivants :

- (i) un vide juridique définissant les opérateurs du commerce extérieur dans le cadre de l'arrêté du ministre du Commerce du 3 décembre 1998,
- (ii) la définition apportée par l'administration fiscale est antérieure à la publication de l'arrêté du ministre du Commerce du 3 décembre 1998,
- (iii) la souplesse accordée aux sociétés non résidentes émane du ministre du Commerce et non pas du ministre des Finances, et
- (iv) les courriers de la DGELF, relatifs au régime d'imposition des sociétés de commerce international, ont toujours ignoré l'existence de l'arrêté du ministre du Commerce du 3 décembre 1998.

الرصيف "Cession à quai" لفائدة مؤسسات اخرى لها منشآت دائمة بالبلاد التونسية، وطلبتم ايضاحات حول النظام الجبائي في مادة الضريبة على الشركات لعمليات التفويت المذكورة، كما طلبتم معرفة كيفية احتساب الحدود المتعلقة برقم المعاملات المنصوص عليها بالقانون عدد 42 المذكور اعلاه؟

جوابا، يشرفني اعلامكم بما يلي:

باعتبار ان الشركة موضوع مكتوبكم سوف لن ينحصر نشاطها في عمليات التوريد والتصدير لبضائع ومنتجات مصدرة كليا فهي تبقى مطالبة بتوفير الحد الادنى من المبيعات السنوية لصادرات البضائع والمنتجات ذات المنشأ التونسي حتى تعتبر شركة تجارة دولية على معنى التشريع الجاري به العمل والانتفاع تبعا لذلك بالامتيازات المخولة للتصدير.

وفي خلاف ذلك، اي في صورة عدم استجابتها لشروط ممارسة نشاط التجارة الدولية، فانه لا يمكنها الانتفاع بالامتياز المتعلق بالتصدير الخاص بشركات التجارة الدولية.

مع العلم ان الأرباح المتأتية من مبيعات الشركة على الرصيف "Cession à quai" تبقى في كل الحالات خاضعة للضريبة على الشركات حسب احكام القانون العام ولا تنتفع باي امتياز جبائي بهذا العنوان.

IV. Statut du régime d'exportation

1. Choix du régime : Partiellement ou totalement exportateur ?

Les sociétés de commerce international peuvent être créées en qualité de sociétés **totale**ment exportatrices lorsqu'elles s'engagent à réaliser au moins 80% de leurs ventes à partir d'**opérations d'exportation**, et en qualité de sociétés **partiellement** exportatrices lorsqu'elles se proposent de réaliser des opérations d'importation et d'exportation, tout en respectant les conditions d'exercice de l'activité telles que définies ci-dessus.

Les dispositions prévues par la législation en vigueur du droit commun relatives au régime « *partiellement exportateur* » ou au régime « *totale*ment exportateur » s'appliquent aux sociétés de commerce international, selon leur nature.⁶⁶

Le taux de 80% est calculé par référence de l'année en cours contrairement aux sociétés totalement exportatrices régies par l'article 69 du Code de l'IRPP et de l'IS. Bien entendu, l'autorisation de vente sur le marché local de 30% accordée aux entreprises totalement exportatrices dans le cadre de l'article 69 du Code de l'IRPP et de l'IS n'est pas applicable aux sociétés de commerce international.⁶⁷

Le législateur n'a pas précisé la qualité des opérations d'exportation pour le calcul du seuil de 80% ; faut-il qu'elles soient d'origine tunisienne ?

À notre avis, le seuil de 80% est calculé à partir des **opérations d'exportation de produits et marchandises d'origine tunisienne telles que défini par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994**, et ce pour être en harmonie avec les modalités de classification des sociétés de commerce international partiellement exportatrices selon le régime des changes (Ratio d'activité).

L'octroi de la qualité de totalement exportateur est subordonné au respect des conditions suivantes :

- le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès des services concernés par le secteur d'activité,
- la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un minimum de fonds propres conformément à la législation et à la réglementation en vigueur,
- la présentation d'une attestation d'adhésion aux caisses sociales lors de la phase de création ou la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale dans les autres cas.⁶⁸

Ainsi, les sociétés ne disposant pas de matricule CNSS Employeur ne peuvent plus bénéficier du régime totalement exportateur.

⁶⁶ Article 7 bis (nouveau), Loi n° 94-42 du 7 mars 1994.

⁶⁷ **Courrier DGELF n°26 du 4 janvier 2017 :**

ولا تكون بالتالي الشركة موضوع مكتوبك معنية بنسبة 30% المنصوص عليها بالفصل 16 من مجلة تشجيع الاستثمارات باعتبار أنه يستوجب عليها تحقيق نسبة 80% المذكورة أعلاه.

⁶⁸ Deuxième sous paragraphe du paragraphe I de l'article 11 du code de la TVA.

Le législateur a prévu un cadre fiscal préférentiel au régime totalement exportateur qui se caractérise principalement par un régime suspensif de la TVA généralisé, l'éligibilité au dégrèvement financier et l'exonération de divers impôts et taxes.

Le choix du régime d'exportation est prioritaire surtout pour une société de commerce international intégrée à un groupe de sociétés. A cet effet, les ventes faites à une société de commerce international partiellement exportatrice sont considérées comme un chiffre d'affaires local et doivent supporter :

- la retenue à la source au taux de 1,5% au lieu de 0,5%,
- l'impôt sur les sociétés aux taux de 25% ou 20% au lieu de 10%,
- la TCL au taux de 0,2% au lieu de 0,1%, et
- l'ensemble des taxes sectorielles (Taxe sur les fruits et légumes, Taxe sur la tomate, FODEC, DC, TPE ...)

2. Changement du régime d'exportation

En cas de changement du régime d'exportation « *Partiellement exportateur* » à « *Totalement exportateur* », il a lieu de suivre la procédure suivante :

- (1) Assemblée générale des associés statuant sur la modification du régime d'exportation et des statuts le cas échéant. (PV enregistré)
- (2) Envoyer une demande au CEPEX pour l'obtention d'une nouvelle attestation de déclaration d'investissement.
- (3) Envoyer une lettre du bureau de contrôle des impôts compétent et à la douane pour la mise à jour des informations et de l'attestation d'achat en suspension de la TVA, annexée de la documentation précitée.

Le passage du régime totalement exportateur à celui partiellement exportateur nécessite la régularisation de la situation de la société de commerce international, et ce, par le changement de la déclaration d'investissement délivrée par le CEPEX et en se rapprochant des services du bureau de contrôle des impôts pour payer les droits et taxes exigibles à la date du changement de régime.

Pour les équipements acquis sur le marché local (inscrits en immobilisations) dont la durée de détention excède cinq ans, les droits et taxes dus à l'importation ou suite à l'acquisition sur le marché local ne sont plus exigibles.⁶⁹

⁶⁹ **Courrier DGAFF n° 1603 du 30 octobre 1999 :**

Par lettre de référence, vous avez bien voulu exposer que votre société est passée du régime totalement exportateur au régime partiellement exportateur.

Par conséquent, vous avez demandé de savoir si les équipements acquis sous l'ancien régime sont soumis au paiement des droits de douane ou non surtout que la plupart débits équipements sont totalement amortis.

En réponse, j'ai l'honneur de vous faire part que :

- 1) Le passage du régime totalement exportateur à celui partiellement exportateur nécessite la régularisation de la situation de la société en question, et ce, en se rapprochant des services des douanes pour payer les droits et taxes exigibles à la date du changement de régime et aux taux en vigueur correspondants.

Dans la mesure où la société de commerce international ne respecte pas les conditions du régime « Totalelement exportateur », l'administration fiscale est en droit de réclamer la déchéance du dégrèvement financier accordé aux associés au capital initial ou à son augmentation et le paiement des différents impôts et taxes exemptés pour le régime totalement exportateur, dont notamment la TFP, la contribution au FOPROLOS, l'enregistrement« Gratis »...

-
- 2) Cependant, et pour les équipements dont la durée de détention excède cinq ans, les droits et taxes dus à l'importation ou suite à l'acquisition sur le marché local ne sont plus exigibles à l'occasion du changement du régime de l'exportation ou de cession desdits équipements.

V. Impôt sur les sociétés

1. Discrimination selon le régime des changes

Le commerce international : un cas unique en Tunisie où le régime d'imposition en matière d'IS diffère selon le statut de la société en matière de réglementation des changes. Tel que développé ci-dessus pour la première catégorie des sociétés de commerce international, le seuil minimum d'exportation de biens d'origine tunisienne n'est pas calculé de la même manière pour les sociétés résidentes et les sociétés non résidentes ; **une discrimination favorisant les sociétés résidentes.**

À notre avis, la réglementation actuelle n'est pas conforme aux règles de « non discrimination » prévue par :

- Les conventions internationales relatives à la garantie et à la protection de l'investissement signées par la Tunisie ;
- La loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement.

Selon l'article 24 du modèle de la convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE, relatif à la non-discrimination, les nationaux d'un État contractant ne peuvent pas être traités moins favorablement dans l'autre État contractant que les propres nationaux de ce dernier État qui se trouvent dans la même situation.

2. Obligation d'établissement du décompte fiscal

Pour les besoins de déduction des bénéfices provenant de l'exportation durant la période de 10 ans, les sociétés de commerce international sont tenues d'établir un état de détermination du résultat fiscal à partir du résultat comptable, conformément à la législation fiscale en vigueur.⁷⁰

Historiquement, les sociétés totalement exportatrices ne donnaient pas beaucoup d'importance au décompte fiscal en raison de la défiscalisation des bénéfices provenant de l'exportation. Ledit raisonnement est erroné en raison de la possibilité accordée aux services de l'administration fiscale d'exiger une pénalité de 1% sur les bénéfices provenant de l'exportation non déclarés dans les délais légaux⁷¹ qu'ils résultent :

- d'une ignorance de la part de la société de la méthodologie de préparation de la déclaration annuelle d'impôt, telle qu'exigée par l'administration fiscale. En effet le « Résultat fiscal » déclaré dans le formulaire doit correspondre au résultat fiscal avant déduction des bénéfices provenant de l'exportation. Les bénéfices provenant de l'exportation objet de déduction doivent être déclarés dans la rubrique « **II - Bénéfices déduits au titre de l'exploitation ou du réinvestissement** »,⁷²

⁷⁰ Un modèle a été fourni par l'administration fiscale dans l'annexe n° 2 de la note commune 26 de l'année 2016.

⁷¹ Article 85, Code des droits et procédures fiscaux.

⁷² Le formulaire de la déclaration d'impôt sur les sociétés 2018 fournit les codes de déduction suivants :

- **Code 2181** : Exportation partielle pour les sociétés de commerce international.
- **Code 2171** : Exportation totale pour les sociétés de commerce international (pendant la période de déduction totale).

- du défaut d'établissement d'un décompte fiscal ou en cas de non-réintégration des charges non admises en déduction ; ainsi, le différentiel entre le résultat fiscal corrigé et le résultat fiscal déclaré est objet de la pénalité précitée.⁷³
- du non-suivi des déficits reportables et amortissements réputés différés ; il en résulte la perte du droit de déduction et/ou de report des déficits non imputés selon l'ordre exigé par la loi. De même, le défaut de porter les amortissements réputés différés en périodes déficitaires dans les notes aux états financiers fait perdre à la société son droit de report.⁷⁴

Ainsi, dans la mesure où la société de commerce international a bénéficié de la déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation au cours d'un exercice, elle ne sera pas imposée du fait de la réintégration de charges non admises non déductibles, mais elle sera redevable d'une pénalité de 1% au titre des dites réintégrations.⁷⁵

3. Régime de faveur lié à l'exportation

Les sociétés de commerce international bénéficient d'un régime fiscal analogue de l'exportation au titre de leurs activités selon la catégorie d'activité retenue. Certaines opérations ne peuvent bénéficier du régime de l'exportation que si les conditions d'exercice d'activité sont satisfaites.

⁷³ Article 48, § IX, Code IRPP et de l'IS.

⁷⁴ Article 12 bis, §VII, Code IRPP et de l'IS.

⁷⁵ **Courrier DGELF n° 668 du 29 avril 2009 :**

لقد طلبتم بمقتضى مكتبكم توضيحات حول النظام الجبائي لشركات التجارة الدولية المصدرة كليا تتعلق بمعرفة :

1- هل يتعين على الشركات المذكورة في صورة انتفاعها بالإعفاء من الضريبة على الشركات العشر سنوات الاولى للنشاط ان تعدّ جدول احتساب الربح الجبائي؟

2- هل يتعين ادماج الاعباء غير قابلة للطرح على مستوى الشركات المذكورة و اخضاعها للضريبة بهذا العنوان؟

3- هل تنتفع الشركات المذكورة بالإعفاء من الضريبة على الشركات عند تصديرها لسلع مستوردة ام ان عمليات التصدير المذكورة تكون خاضعة للضريبة على الشركات؟

جوابا يشرفني اعلامكم بما يلي:

1- فيما يتعلق ببيع المواد و السلع المستوردة:

في صورة بيع الشركة موضوع مكتبكم لسلع مستوردة، لا تعتبر شركة تجارة دولية و لا تنتفع بالامتياز الجبائي بهذا العنوان الا اذا انحصرت نشاطها في توريد و لبيع السلع مع مؤسسات مصدرة كليا ناشطة في اطار مجلة تشجيع الاستثمارات .

2- فيما يتعلق بالمال الجبائي للاعباء غير قابلة للذرح بالنسبة لشركات التجارة الدولية المصدرة كليا:

تحتسب الاعباء غير قابلة لطرح ضمن النتائج الخاضعة للضريبة التي تعتمد عند احتساب نسبة الأرباح المتأتية من التصدير التي تحققها شركات التجارة الدولية و التي تطرح من الأرباح الجمالية المحققة من قبلها. و تبقى الأرباح غير المعنية بالطرح خاضعة للضريبة طبقا للتشريع الجاري به العمل.

هذا و إذا انتفعت الشركة بعنوان سنة ما بالطرحة الكلي لأرباحها المحققة، فإن إعادة دمج الأعباء غير القابلة للطرح لا ينجز عنه إخضاعها للضريبة، بل تطالب فقط في هذه الحالة بدفع الخطيئة المحددة بـ 1% بعنوان الأرباح غير المصرح بها.

3- فيما يتعلق بإعداد جدول احتساب النتيجة الجبائية

طبقا للتشريع الجاري به العمل، تطرح الأرباح المحققة من قبل شركات التجارة الدولية المصدرة كليا المتأتية من عمليات التصدير على مستوى جدول احتساب النتيجة الجبائية انطلاقا من النتيجة المحاسبية، و بالتالي تبقى الشركات المذكورة ملزمة بإعداد جدول احتساب النتيجة الجبائية المذكورة.

Par exemple, les cessions à quai effectuées pour le compte des entreprises totalement exportatrices sont qualifiées d'exportation si elles sont réalisées par une société de commerce international de la deuxième catégorie. La même opération ne peut être qualifiée d'exportation pour une société de commerce international de la première catégorie qui si le client totalement exportateur a la qualité de non résident au sens de la réglementation des changes (opération qualifiée de négoce international) et que le pourcentage d'exportation minimum des produits et marchandises d'origine tunisienne est respecté.

L'impôt sur les sociétés au taux de 10% dû sur les bénéfices provenant de l'exportation, ainsi les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale⁷⁶, s'applique à compter de la date d'expiration de la période de 10 ans concernée par la déduction totale, et ce, abstraction faite de la date de clôture de l'exercice comptable.⁷⁷

Le régime d'imposition des bénéfices provenant de l'exportation, ainsi les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale définit dans le paragraphe I bis de l'article 11 du Code de l'IRPP et de l'IS, peut être résumé comme suit :⁷⁸

⁷⁶ Les bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale des entreprises imposables selon les mêmes limites et conditions prévues par la législation en vigueur pour les bénéfices provenant de l'exploitation sont définis dans le paragraphe I bis de l'article 11 du Code de l'IRPP et de l'IS. Il s'agit :

- des primes d'investissement accordées dans le cadre de la législation relative à l'incitation à l'investissement, des primes de mise à niveau accordées dans le cadre d'un programme de mise à niveau approuvé, des primes accordées dans le cadre de l'encouragement à l'exportation (TASDIR+ & FOPRODEX) et les primes accordées aux entreprises dans le cadre des interventions du fonds national de l'emploi,
- de la plus-value provenant des opérations de cession des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'activité principale des entreprises (équipement, matériel, mobilier de bureau, matériel de transport, installation générale, etc.) à l'exception des immeubles bâtis, des immeubles non bâtis et des fonds de commerce,
- des gains de change relatifs aux ventes et aux acquisitions réalisées par les entreprises dans le cadre de l'exercice de l'activité principale,
- du bénéfice de l'abandon de créances (fournisseurs, actionnaires dans le cadre du compte courant associé, banques et tout autre débiteur.)

⁷⁷ **Courrier DGELF n°1585 du 1^{er} octobre 2014 :**

"لقد طلبتم بمقتضى مکتوبکم معرفة طريقة احتساب الضريبة على الشركات بعنوان سنة 2014 و ذلك بالنسبة للشركات المصدرة کلیا التي استوفت مدة عشر سنوات من النشاط و التي لا تتطابق سنتها المحاسبية مع السنة المدنية.

جوابا، يشرفني اعلامکم ان الضريبة على الشركات بنسبة 10% تطبق على الشركات المصدرة کلیا انطلاقا من تاريخ استيفاء مدة عشر سنوات التي تحتسب ابتداء من اول عملية تصدير تقوم بها الشركة و نلظ بصرف النظر عن تاريخ بداية السنة المحاسبية.

و بالتالي، و في حالة استيفاء المؤسسة مدة الطرح الكلي المذكورة قبل جانفي من سنة 2014 فانه يستوجب تطبيق الضريبة بنسبة 10% على الارباح المتأتية من التصدير و المحققة ابتداء من غرة جانفي 2014.

على اساس ما سبق، و بالنسبة للمؤسسة التي تختم سنتها المحاسبية بتاريخ 30 جوان من كل سنة يتم احتساب الجزء من الارباح الخاضعة للضريبة خلال الفترة الممتدة من 1 جويلية 2013 الى 30 جوان 2014 كما يلي:

* تطرح من اساس الضريبة الارباح المتأتية من التصدير و المحققة خلال الفترة الممتدة من 1 جويلية 2013 الى غاية 31 ديسمبر 2013؛

* تخضع للضريبة على الشركات بنسبة 10% الأرباح المتأتية من التصدير و المحققة خلال الفترة الممتدة من 01 جانفي 2014 الى 30 جوان 2014.

و تعتمد نفس الطريقة بالنسبة للمؤسسة التي تختم سنتها بتاريخ 30 سبتمبر.

هذا و تكون الارباح المتأتية من التصدير و المحققة خلال السنوات اللاحقة من قبل شركتکم خاضعة للضريبة بنسبة 10%.

⁷⁸ **Note commune 5/2013.**

1) Société exerçant avant le 1er janvier 2014			
Période de déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation a expiré avant le 1 ^{er} janvier 2014	Bénéfices provenant de l'exportation	Réalisés jusqu'au 31 décembre 2013	Déduction totale
		Réalisés à partir du 1 ^{er} janvier 2014	Imposition au taux de 10%.
Période de déduction totale des revenus ou bénéfices provenant de l'exportation n'a pas expiré au 1er janvier 2014		Réalisés jusqu'à l'expiration des 10 ans	Déduction totale ⁷⁹
		Réalisés après expiration des 10 ans	Imposition au taux de 10%
2) Société ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement CEPEX avant le 1er janvier 2014 et qui entrent en activité effective et réalisent la première opération d'exportation au cours de l'année 2014.			Déduction totale pendant 10 ans ⁸⁰
3) Société ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement CEPEX à partir du 1er janvier 2014			Imposition au taux de 10%

Le bénéfice de la déduction au titre de l'exportation nécessite la tenue de comptabilité conforme au système comptable des entreprises sans que le rejet de comptabilité ne soit un motif suffisant pour retirer l'avantage de la déduction au titre de l'export.⁸¹

⁷⁹ Les dix premières années sont décomptées à partir de la première opération d'exportation. La date de constitution n'a pas été retenue pour le décompte de la période de 10 ans ; seule la date de la première opération d'exportation active le compteur du délai précité.

⁸⁰ Courrier DGELF n° 610 du 30 mars 2015 :

لقد ذكرتم بمقتضى مکتوبکم ان شركة "ف" و هي شركة تجارة دولية مصدرة كليا و غير مقيمة، تحصلت على شهادة ايداع تصريح بالاستثمار بتاريخ 24 ديسمبر 2013 و ابتدأت نشاطها في 17 جانفي 2014 و انجزت اول عملية تصدير خلال نفس السنة و طلبتم معرفة هل يمكن للشركة المذكورة الانتفاع بأحكام الفصل 20 من القانون عدد 27 لسنة 2012 المتعلق بقانون المالية لسنة 2013.

جوابا، يشرفني اعلامكم انه في صورة ممارسة شركة "ف" نشاطها طبقا للقانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 المتعلق بالنظام المطبق على ممارسة أنشطة شركات التجارة الدولية كما تم اتمامه و تنقيحه بالنصوص اللاحقة، و حصولها على شهادة ايداع تصريح بالاستثمار قبل غرة جانفي 2014 و دخولها طور النشاط الفعلي سنة 2014 و انجازها اول عملية تصدير خلال هذه السنة، فيمكنها الانتفاع بأحكام الفصل 20 من قانون المالية لسنة 2013 المتعلق بالطرح الكلي للمداخيل و الارباح المتأتية من التصدير خلال العشر سنوات الاولى ابتداء من اول عملية تصدير اي ابتداء من سنة 2014.

⁸¹ Courrier DGELF n°508 du 15 mars 2007 :

تبعاً لمكتوبكم المشار اليه بالمرجع اعلاه و الذي طلبتم بمقتضاه ايضاحات حول واجب مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات للانتفاع بطرح الارباح و المداخيل المتأتية من رقم معاملات منجز مع شركات مصدرة كليا، يشرفني إعلامكم بما يلي:

1) فيما يتعلق بشرط مسك محاسبة:

طبقاً للتشريع الجاري به العمل، يستوجب الانتفاع بطرح المداخيل و الارباح المتأتية من التصدير، الاستجابة لكل شروط الطرح و خاصة منها مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات بالنسبة الى الأشخاص المعنويين الطبيعيين المتعاطين لنشاط تجاري او صناعي او مهنة غير تجارية كما وقع تعريفها بمجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات.

و بالتالي، فان مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات يمثل شرطا من شروط طرح المداخيل و الارباح المتأتية من التصدير.

2) فيما يتعلق بتبعات رفض المحاسبة من قبل مصالح المراقبة

Régime des entreprises nouvellement créées : Une société de commerce international nouvellement constituée et ayant obtenu une attestation de dépôt de déclaration d'investissement ne peut bénéficier ni des dispositions de l'article 71 du code de l'IRPP et de l'IS, ni des dispositions de l'article 13 de la loi de finances pour l'année 2018, et ce, étant donné que l'activité du commerce est exclue du bénéfice des avantages des deux articles susvisés.⁸²

Nouveauté loi de finances 2019

1) Nonobstant les dispositions de la législation fiscale en vigueur, sont considérées opérations d'exportation ouvrant droit au bénéfice des avantages fiscaux octroyés aux opérations d'exportation en vigueur au 31 décembre 2018, les ventes des sociétés de commerce international exerçant conformément à la législation les régissant, des biens, produits et équipements aux :

- sociétés totalement exportatrices,
- entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévus par la loi n°92-81 du 3 août 1992 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents, et
- sociétés de commerce international totalement exportatrices prévues par la loi n°94-42 du 7 mars 1994 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents,

Cette mesure s'applique à partir de l'exercice 2018.

2) Les sociétés de commerce international, en activité au 31 décembre 2018 et dont les revenus ou les bénéfices provenant de l'exploitation ont bénéficié des avantages fiscaux au titre de l'export ou du même régime fiscal de l'export en activité à la même date, continuent de bénéficier desdits avantages jusqu'au 31 décembre 2020 conformément à la législation en vigueur au 31 décembre 2018.

La date du 31 décembre 2020 arrête le décompte de la période de déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation fixée à 10 ans. Ainsi, une société créée en juin 2013 avec un avantage fiscal qui expire en juin 2023 sera imposée à l'impôt sur les sociétés au taux du droit commun à partir des bénéfices de 2021 à déclarer en 2022.

3) Les sociétés de commerce international créées à partir du 1er janvier 2019 ainsi que celles qui ne sont entrées en activité au 31 décembre 2018 sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 25% ou 20% selon la cas, et ce même pour les opérations d'exportations directes de produits fabriqués localement. Ce régime s'applique pour les années 2018, 2019 et 2020.

4) Les bénéfices, local ou export, réalisés à partir du 1er janvier 2021 à déclarer au cours de l'année 2022 et des années ultérieures réalisés par les sociétés de commerce international exerçant conformément à la législation les régissant (respect des conditions d'activité) sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 13,5% (secteur stratégique). Toutefois, les bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale demeurent soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 25%.

إذا تبين بعد الانتفاع بالطرح ان المحاسبة الممسوكة و التي تم اعتمادها لإجراء الطرح لا تتطابق مع التشريع المحاسبي للمؤسسات، تطبق كل الاجراءات المنصوص عليها بالتشريع الجاري به العمل بهذا العنوان دون ان يكون ذلك سببا طافيا لسحب الامتيازات الجبائية بعنوان طرح الأرباح المتأقية من التصدير.

⁸² **Courrier DGELF n° 180 du 15 janvier 2019.**

4. Exportation indirecte dans le cadre du droit commun

Avant la promulgation de la loi de finances 2019, le régime de l'**exportation indirecte**, dans le droit commun, de marchandises et de produits est réservé uniquement aux entreprises exerçant dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche, des industries manufacturières et de l'artisanat.

À partir de l'année 2017, les sociétés commerciales ne peuvent plus bénéficier du régime de l'exportation indirecte accordé dans le cadre du droit commun, et ce même pour les produits fabriqués localement.⁸³

Conformément aux dispositions de l'article 68 du Code de l'IRPP et de l'IS, sont considérées opérations d'exportation :

- la vente de produits et de marchandises produits localement à l'étranger,
- les services rendus en Tunisie et utilisés à l'étranger,
- la vente de marchandises et de produits des entreprises exerçant dans les **secteurs de l'agriculture et de la pêche, des industries manufacturières et de l'artisanat** :
 - o aux entreprises totalement exportatrices telles que définies par l'article 69 du Code de l'IRPP et de l'IS, et ce, à condition que ces marchandises et produits constituent une composante du produit final destiné à l'exportation,
 - o aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévues par la loi n°92-81 du 3 août 1992, et ce, à condition que ces marchandises et produits constituent une composante du produit final destiné à l'exportation,
 - o aux sociétés de commerce international totalement exportatrices prévues par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994.
- les prestations de services aux entreprises totalement exportatrices telles que définies par l'article 69 du Code de l'IRPP et de l'IS, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices susvisées, dans le cadre des opérations de sous-traitance et exerçant dans le même secteur ou dans le cadre de services liés directement à la production,⁸⁴ à l'exception des services de gardiennage, de jardinage, de nettoyage et des services administratifs, financiers et juridiques.

Par ailleurs, ne sont pas considérées opérations d'exportation, dans tous les cas, les ventes de carburants, d'eau, d'énergie et des produits des mines et des carrières.

❖ **Nouveauté loi de finances 2019**

La loi de finances 2019 a élargi la définition des opérations d'exportations indirectes pour couvrir les ventes des sociétés de commerce international exerçant conformément à la

⁸³ Note commune 24/2017.

⁸⁴ La liste des services liés directement à la production a été fixée par le décret gouvernemental n° 2017-418 du 10 avril 2017.

législation les régissant, des biens, produits et équipements aux sociétés totalement exportatrices, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices, et ce **à partir de l'année 2018**.

Une nouvelle définition des opérations d'exportation a été légiférer avec date d'effet le 1^{er} janvier 2019 pour les entreprises nouvellement créées et le 1^{er} janvier 2021 pour les entreprises exerçant au 31 décembre 2018.

Sont considérées opérations d'exportation :

- la vente de produits et de marchandises produits localement,
- la prestation de services à l'étranger et la réalisation de services en Tunisie dont l'utilisation sera à l'étranger,
- la vente de marchandises et de produits des entreprises exerçant dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche, de l'industrie et de l'artisanat :
 - o aux entreprises totalement exportatrices,
 - o aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévues par la loi n°92-81 du 3 août 1992 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents,
 - o aux sociétés de commerce international totalement exportatrices prévues par la loi n°94-42 du 7 mars 1994 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents,
- La vente de marchandises, de produits et d'équipements des sociétés de commerce international, prévues par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents :
 - o aux entreprises totalement exportatrices,
 - o aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévues par la loi n° 92-81 du 3 août 1992 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents,
 - o aux sociétés de commerce international totalement exportatrices prévues par ladite loi n°94-42,
- les prestations de services aux entreprises totalement exportatrices, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices susvisées, dans le cadre des opérations de sous-traitance ou dans le cadre de services liés directement à la production, fixés par un décret gouvernemental, à l'exception des services de gardiennage, de jardinage, de nettoyage et des services financiers, administratifs et juridiques.

Sont exclues de ces dispositions, les entreprises qui réalisent les services financiers, les opérations de location d'immeubles, des ventes de carburants, d'eau, d'énergie et des produits des mines et des carrières.

5. Régime d'imposition du négoce et du courtage internationaux

Dans la mesure où la société de commerce international **résidente** (*première catégorie*) respecte les conditions d'exercice de l'activité, relatives notamment au seuil minimum des ventes de produits et marchandises d'origine tunisienne, le solde des opérations de négoce et de courtage internationaux - **effectivement rapatriés en Tunisie** - bénéficie du régime de faveur lié à l'exportation.⁸⁵

Concernant les sociétés **non résidentes** (*première catégorie*), et bien que le solde des opérations de négoce et de courtage internationaux n'entre pas en considération pour la détermination du seuil minimum des ventes de marchandises d'origine tunisienne, l'administration fiscale a précisé que dans la mesure où les conditions d'exercice de l'activité sont respectées, le solde des opérations de négoce et de courtage internationaux bénéficie du régime de faveur lié à l'exportation.⁸⁶

Dans la mesure où la société de commerce international ne remplit plus les conditions d'exercice d'activité, elle bénéficie uniquement des avantages prévus par le droit commun, au titre de l'exportation à l'étranger de produits fabriqués localement et du courtage international dans le cadre des mesures transitoires.⁸⁷

⁸⁵ Courrier DGELF n° 1497 du 15 juillet 2008 :

هذا و يعتبر ناتج عمليات التجارة الدولية و الوساطة التي تقوم بها شركات التجارة الدولية المقيمة تصدير بضائع و منتجات ذات منشأ تونسي.

على هذا الأساس، و في الحالة الخاصة بشركة التجارة الدولية المصدرة كليا المزمع تكوينها بتوني، فان ناتج عمليات التجارة الدولية و الوساطة التي تستجيب لمقتضيات التشريع الجاري به العمل يعتبر متات من التصدير و ينتفع بالامتياز الجبائي المخول لعمليات التصدير طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل.

⁸⁶ Courrier DGELF n° 871 du 6 mai 2015 :

و على هذا الأساس، و في الحالة الخاصة، و باعتبار ان الشركة موضوع مكتوبكم هي غير مقيمة، و سوف لن ينحصر نشاطها في عمليات التوريد و التصدير لبضائع و منتجات مع مؤسسات مصدرة كليا، فهي تبقى مطالبة بتوفير الحد الأدنى من المبيعات السنوية لصادرات البضائع و المنتجات ذات المنشأ التونسي دون ان يؤخذ بعين الاعتبار الحد الأدنى المذكور ناتج عمليات التجارة الدولية و الوساطة، حثه يمكنها الانتفاع بالنظام الجبائي المتعلق بالتصدير بعنوان الارباح المتأتية من عمليات التجارة الدولية و الوساطة.

و في خلاف ذلك، اي في صورة عدم استجابتها لشروط ممارسة نشاط التجارة الدولية، فانه لا يمكنها الانتفاع بالنظام الجبائي التعلق بالتصدير، حيث تبقى الارباح المتأتية من عمليات الوساطة الدولية و من عمليات التصدير و عبور بضائع ذات منشأ اجنبي خاضعة للضريبة حسب احكام القانون العام.

⁸⁷ Courrier DGELF n° 513 du 18 mars 2015 :

و على هذا الأساس، و في صورة استجابة شركات التجارة الدولية لشروط تحقيق الحد الأدنى من رقم المعاملات من صادرات بضائع و منتجات ذات منشأ تونسي الذي يحتسب دون الأخذ بعين الإعتبار لناتج عمليات التجارة الدولية و الوساطة التي تقوم بها شركات التجارة الدولية تعتبر عمليات تصدير و تنتفع بالامتيازات المحولة لذلك.

و في خلاف ذلك، اي في صورة عدم استجابة الشركات المذكورة لشروط ممارسة نشاط التجارة الدولية، فهي لا تعتبر شركات تجارة دولية و لا يمكنها الانتفاع بالامتياز المتعلق بالتصدير الا في اطار القانون العام حيث يقع طرح الارباح المتأتية من تصدير السلع المنتجة بتونس دون سواها.

⁸⁷ Courrier DGELF n°1587 du 25 octobre 2012 :

و في صورة عدم انحصار نشاط شركتك في عمليات في عمليات التوريد و التصدير لبضائع و منتجات مع مؤسسات مصدرة كليا، فهي تبقى مطالبة بتوفير الحد الأدنى من المبيعات السنوية لصادرات البضائع و المنتجات ذات المنشأ التونسي كما تم بيانه أعلاه و ذلك لتتمكن من طرح الأرباح المتأتية من عمليات التجارة الدولية كارباح متأتية من التصدير.

و في خلاف ذلك، اي في صورة عدم استجابة شركتك لشروط ممارسة نشاط التجارة الدولية المذكورة أعلاه، فيمكنها الانتفاع بطرح الأرباح المتأتية من عمليات الوساطة الدولية المتمثلة في ربط الصلة بين نشتر و بائع غير مقيمين على معنى قانون الصرف في حدود 50% منها و بصرف النظر عن الضريبة الدنيا وذلك خلال العشر سنوات الاولى للنشاط ابتداء من السنة التي تتم فيها أول عملية وساطة.

Le régime de faveur du courtage international prévu au paragraphe VII decies bis de l'article 48 du Code de l'IRPP et de l'IS a été abrogé par l'article 15 de la loi n° 2017-8 du 14 février 2017, portant refonte du dispositif des avantages fiscaux. Toutefois, l'article 19 de la loi précitée a accordé le droit aux sociétés en activité avant le 1^{er} avril 2017 et qui ont bénéficié de la déduction de 50% les bénéfices des opérations de courtage international conformément aux dispositions du Code de l'IRPP et de l'IS, dont la période de déduction de 10 ans n'a pas expiré, de continuer à bénéficier de la déduction partielle de leurs bénéfices des opérations de courtage international jusqu'à l'expiration de la période qui leur est impartie.

Les sociétés qui ont réalisé la première opération de courtage international à partir du 1^{er} avril 2017 ne peuvent plus prétendre du régime de faveur accordé dans le cadre du droit commun.

Le régime de faveur accordé au courtage international dans le cadre du droit commun consistait à la déduction de l'assiette imposable dans la limite de 50% les bénéfices desdites opérations durant les dix premières années d'activité à partir de l'année au cours de laquelle intervient la première opération de courtage, et ce nonobstant le minimum d'impôt prévu dans l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du Code de l'IRPP et de l'IS.

Le bénéfice de cette déduction de 50% était subordonné à :

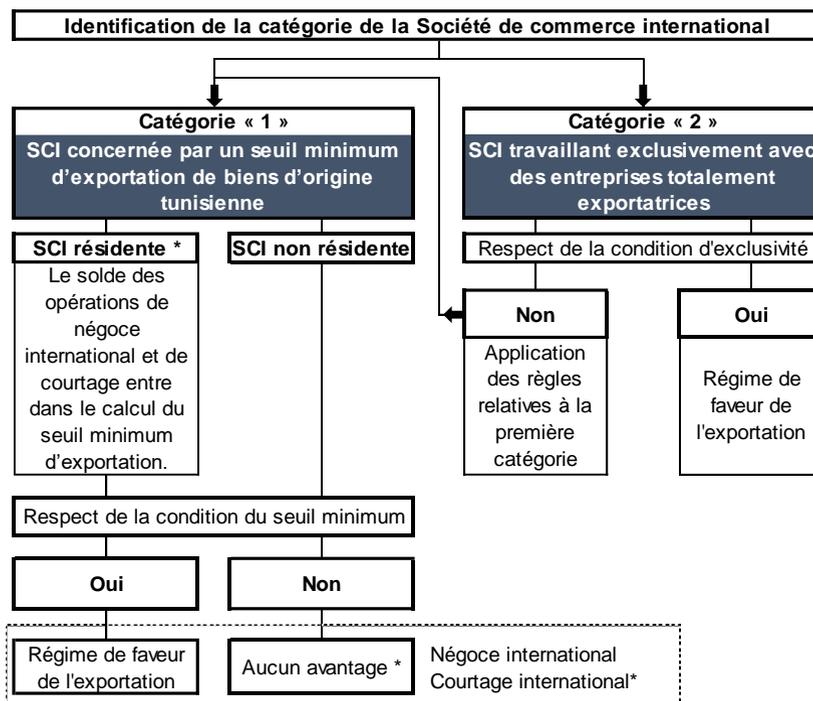
- la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises,
- la possibilité de détermination par la comptabilité des bénéfices provenant des opérations de courtage international telles que définies ci-haut,
- la production à l'appui de la déclaration de l'impôt d'une attestation justifiant le transfert des devises étrangères provenant des opérations de courtage international à un compte bancaire en Tunisie.⁸⁸

و يستوجب الانتفاع بهذا الطرح:

- ان تمكن المحاسبة من ضبط الأرباح المتأتية من عمليات الوساطة الدولية كما تم تعريفها أعلاه،
- ان يرفق التصريح بالضريبة بشهادة تثبت تحويل العملية الأجنبية المتأتية من عمليات الوساطة الدولية إلى حساب بنكي بالبلاد التونسية.

⁸⁸ Article 48, Paragraphe VII decies bis, Code de l'IRPP et de l'IS.

Le régime d'imposition des opérations de négoce et de courtage internationaux peut être schématisé comme suit :



* Sous réserve des mesures transitoires relatives au courtage international dans le cadre du droit commun.

6. Bénéfice local

Les bénéfices provenant des opérations non qualifiées d'exportation selon la catégorie de la société de commerce international sont soumis à l'IS au taux de 25% ou 20% le cas échéant.⁸⁹ Toutefois, la loi de finances 2019 a remanié le régime d'imposition de l'exportation en Tunisie et a qualifié les sociétés de commerce international, exerçant conformément à la législation les régissant, parmi la liste des secteurs stratégiques ; les bénéfices réalisés à partir du 1er janvier 2021 à déclarer au cours de l'année 2022 et des années ultérieures seront imposables à l'impôt sur les sociétés au taux de 13,5%.

Les bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale, autres que ceux visés au paragraphe I Bis de l'article 11 du Code de l'IRPP et de l'IS demeurent, dans tous les cas, soumis à l'IS au taux de 25%.

⁸⁹ À partir de l'exercice 2017, le taux d'IS est réduit à 20% pour les bénéfices provenant de l'activité principale ainsi que les bénéfices exceptionnels visés au paragraphe I bis de l'article 11 du Code de l'IRPP et de l'IS, et ce, pour les sociétés dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 1 million de dinars hors taxes. (Note commune 3/2018)

7. Bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale

Les bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale (non définis dans le paragraphe I bis de l'article 11 du Code de l'IRPP et de l'IS) demeurent soumis à l'impôt selon le taux du droit commun. Ils doivent être retranchés provisoirement du bénéfice fiscal lors de la détermination de la base de calcul des bénéfices provenant de l'exportation. C'est le cas notamment :

- des bénéfices nets de loyer d'immeuble, (*Courrier DGELF n° 877 du 29 avril 2003*)
- des revenus de capitaux mobiliers, autres que les intérêts des dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles), (*Courrier DGELF n° 743 du 28 avril 2008*)
- des jetons de présence,
- des plus-values de cession des immeubles bâtis ou non bâtis et des fonds de commerce,
- des plus-values de cession de matériels et mobiliers autres qu'à des entreprises totalement exportatrices ou à l'étranger,
- des plus-values de cession d'actions ou parts sociales, (*Courrier DGELF n° 2512 du 24 novembre 2000*)
- la plus-value de fusion de sociétés au niveau de la société absorbante, (*Courrier DGELF n° 1424 du 17 octobre 2002*)
- Indemnisation d'assurance, (*Courrier DGELF n° 1214 du 27 août 2009*)
- des dividendes distribués par les sociétés sises à l'étranger. (*Courrier DGELF n° 9 du 5 janvier 2010*)

Les gains exceptionnels imposables (non liés à l'activité principale) réalisés par une entreprise exportatrice sont traités selon les règles suivantes :

- Dans le cas où la société est bénéficiaire avant gains exceptionnels : les gains exceptionnels sont soumis à l'IS au taux de 25% pour la totalité de leur montant ;
- Dans le cas où la société est globalement bénéficiaire, mais pour un montant inférieur au montant des gains exceptionnels : l'impôt est dû au taux de 25% sur le montant du bénéfice total correspondant à une partie du montant des gains exceptionnels.
- Dans le cas où la société dégage un résultat déficitaire malgré le gain exceptionnel : aucune imposition n'est due ; seul le minimum d'impôt dû sur le chiffre d'affaires demeure applicable.⁹⁰

⁹⁰ Courrier DGELF n° 289 du 21 février 2005

و يتم إدماج الأكرية ضمن النتائج الخاضعة للضريبة و إخضاعها للضريبة على الشركات كما يلي:

1- في صورة تحقيق ارباح بعنوان النتيجة الجمالية:

إذا تم تحقيق ارباح بعنوان النتيجة الجمالية للاستغلال وذلك دون اعتبار مبلغ الكراء المدمج ضمن النتيجة الجبائية الخاضعة للضريبة، تخضع هذه الارباح للضريبة على الشركات على اساس مبلغها الجملي؛

2- في صورة تحقيق ارباح غير كافية:

إذا سجلت نتائج الاستغلال خسارة في حين ادى دمج مبلغ الكراء المذكور الى تحقيق ربح بعنوان النتيجة الجمالية يكن هذا الربح خاضعا للضريبة في حدود مبلغ الربح المحقق؛

8. Minimum d'impôt

L'impôt annuel ne doit pas être inférieur à un minimum d'impôt égal à :

- 0,2% du chiffre d'affaires local brut avec un minimum égal à 500 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires pour les sociétés non soumises à l'IS au taux de 10%.
- 0,1% du chiffre d'affaires dont les bénéfices en provenant sont soumis à l'IS au taux de 10% avec un minimum égal à 300 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires.⁹¹

A partir de l'année 2021, le minimum d'impôt des sociétés de commerce international exerçant conformément à la législation les régissant est fixé à 0,1% du chiffre d'affaires avec un minimum égal à 300 dinars exigible même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires.

Il est à préciser que le minimum d'impôt de 300 dinars ou 500 dinars est :

- exigible dans tous les cas, soit même en cas de non réalisation de chiffre d'affaires,
- exigible par les sociétés cédées ou en cessation d'activité et qui n'ont pas déposé la déclaration de cessation de l'activité prévue par l'article 58 du Code de l'IRPP et de l'IS,
- majoré de 50% en cas de paiement après un mois de l'expiration des délais légaux.

Toutefois, le minimum d'impôt susvisé ne s'applique pas :

- aux sociétés nouvelles durant la période de réalisation du projet qui ne doit pas dépasser dans tous les cas trois ans à compter de la date du dépôt de la déclaration d'existence, et ce, dans le cas de non réalisation de chiffre d'affaires.
- au chiffre d'affaires réalisé par les sociétés qui bénéficient de la déduction totale de leurs bénéfices provenant de l'exportation, et ce, durant la période qui leur est impartie par la législation en vigueur.⁹²

9. Délai du dépôt de la déclaration annuelle d'IS

Les sociétés, qui clôturent leurs exercices le 31 décembre N, sont tenues de déposer leurs déclarations annuelles de l'IS dans un délai ne dépassant pas le 25 mars N+1 de chaque année. Lesdites déclarations demeurent provisoires, pour les sociétés soumises légalement à l'audit d'un commissaire aux comptes, et sont susceptibles de modification dans les 15 jours qui suivent la date d'approbation des comptes et au plus tard 25 juin N+1.⁹³

3- في صورة تسجيل خسائر:

إذا سجلت نتائج الاستغلال خسائر بعنوان سنة ما بالرغم من تحقيق ارباح تبعا لدمج الكراء، وعملا بمبدأ وحدة النتائج لا تطالب الشركة المصدرة كليا بدفع الضريبة بعنوان هذه الأرباح ولا تطالب كذلك بدفع الضريبة الدنيا المنصوص عليها بالفصل 49 من مجلة الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات في صورة عدم تحقيقها لرقم المعاملات محلي بعنوان نفس السنة.

⁹¹ Article 49, § II, Code de l'IRPP et de l'IS.

⁹² Note commune 1/2015.

⁹³ Article 60, Code de l'IRPP et de l'IS.

Pour les sociétés bénéficiaires de la déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation, le retard dans le dépôt de la déclaration d'IS donne lieu à l'application d'une pénalité au taux de 1% desdits bénéfices. Cette pénalité est appliquée, pour les sociétés totalement exportatrices, clôturant leurs exercices le 31 décembre N, à partir du 1^{er} juillet N+1.⁹⁴

La pénalité de 1% visée à l'article 85 du CDPF ne s'applique pas pour les sociétés totalement exportatrices dont la période de déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation a expiré. Dans ce cas, le non-dépôt des déclarations dans les délais légaux tels que susindiqué entraîne l'application des pénalités de retard prévues par les articles 81 et 82 du Code des Droits et Procédures Fiscaux :⁹⁵

- 0,5% du montant de l'impôt par mois ou fraction de mois de retard, lorsque l'impôt exigible est acquitté spontanément et sans l'intervention préalable des services du contrôle fiscal avec minimum de 5 dinars.
- 1,25% lorsque le retard dans le paiement de l'impôt est constaté suite à l'intervention des services du contrôle fiscal.

Toutefois, au cas où lesdites sociétés, durant la période de déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation, réalisent des bénéfices soumis à l'impôt au taux de 25% ou 20%, les pénalités de retard au titre desdits bénéfices imposables sont décomptées à partir du premier jour qui suit la date de dépôt de la déclaration provisoire de l'IS, c'est-à-dire le 25 mars N+1 de chaque année.⁹⁶

⁹⁴ Article 85, CDPF.

⁹⁵ Note commune 11/2014.

⁹⁶ Courrier DGELF n° 913 du 15 avril 2013 :

تبعاً لا حالتكم المتضمنة كلب ايداع الراي حول اجدال ايداع التصريح السنوي بالضريبة على الشركات و احتساب مدة التأخير بالنسبة للمؤسسات المصدرة كليا، يشرفني اعلامكم بما يلي:

1- فيما يتعلق باجل التصريح بالضريبة على الشركات

*** بالنسبة لأجل ايداع التصريح الوقتي بالضريبة على الشركات**

طبقاً لأحكام الفصل 60 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين و الضريبة على الشركات ، يضبط الأجل الأقصى لإيداع التصريح بالضريبة على الشركات بـ 25 مارس من كل سنة او بالخمسة وعشرين يوماً من الشهر الثالث الموالي لشهر ختم السنة المالية في صورة ختمها بتاريخ آخر غير موفى شهر ديسمبر.

*** بالنسبة لأجل ايداع التصريح النهائي بالضريبة على الشركات**

يحدد الأجل الأقصى لإيداع التصريح بالضريبة على الشركات بالنسبة الى المؤسسات الخاضعة قانوناً لتدقيق مراقب الحسابات بـ 25 جوان من كل سنة او بالخمسة و العشرين يوماً من الشهر السادس الموالي لختم السنة المالية في صورة ختمها بتاريخ آخر غير موفى من شهر ديسمبر.

2- فيما يتعلق بتاريخ احتساب خطايا التأخير

عملاً بأحكام الفصل 85 من مجلو الحقوق و الاجراءات الجبائية، تطبق خطايا التأخير المحددة بنسبة 1% من الأرباح المعفاة من الضريبة على الشركات بالنسبة الى المؤسسات المصدرة كليا ابتداء من اليوم الأول من الشهر الرابع الموالي للشهر الذي ينتهي خلاله الأجل المحدد للتصريح بالأرباح.

و بالتالي، فإن أجل احتساب خطايا التأخير المذكورة يكون ابتداء من تاريخ غرة جويلية من كل سنة او ابتداء من اليوم الأول للشهر السابع الموالي لشهر ختم السنة المالية في صورة هتمها بتاريخ آخر غير موفى شهر ديسمبر.

هذا و في صورة تحقيق المؤسسات المصدرة كليا لأرباح خاضعة للضريبة، فإن خطايا التأخير بعنوان الأرباح المذكورة يتم احتسابها ابتداء من اليوم الأول الذي يلي تاريخ ايداع التصريح الوقتي بالضريبة على الشركات، و المحدد بـ 25 مارس من كل سنة او بالخمسة و العشرين يوماً من الشهر الثالث الموالي لختم السنة المالية في صورة ختمها بتاريخ آخر غير موفى شهر ديسمبر.

Dans la pratique, la pénalité de 1% s'applique sur les bénéfices déduits et mentionnés dans la déclaration annuelle d'IS, sous la section II « **Bénéfices déduits au titre de l'exploitation ou du réinvestissement** » à compter du :

- 1^{er} juillet pour les bénéfices d'exportation déduits sous le code « 2171 - **Exportation totale** pour les sociétés de commerce international (pendant la période de déduction totale) »⁹⁷ ;
- 26 mars pour les bénéfices d'exportation déduits sous le code « 2181 - **Exportation partielle** pour les sociétés de commerce international ».

⁹⁷ Cadre légal de l'activité : Totalemement exportateur.

VI. Retenue à la source

1. Montants payés par les sociétés de commerce international

Les sociétés de commerce international partiellement exportatrices sont tenues d'effectuer la retenue à la source conformément aux règles générales prévues dans l'article 52 du Code de l'IRPP et de l'IS.

Pour les sociétés totalement exportatrices, il faudra au préalable vérifier la qualification des acquisitions sur le marché local par rapport à la nouvelle définition de l'exportation indirecte conformément à la réglementation en vigueur.

Les montants égaux ou supérieurs à 1000 dinars payés par les sociétés de commerce international totalement exportatrices prévues par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994 au titre des acquisitions de produits auprès entreprises totalement exploratrices (y compris les sociétés de commerce international totalement exportatrices) et des entreprises exerçant dans les **secteurs de l'agriculture et de la pêche, des industries et de l'artisanat** sont soumis à la retenue à la source au taux réduit de 0,5% au lieu de 1,5%. Ainsi, les acquisitions effectuées auprès des sociétés de commerce (gros ou détail), d'achat en vue de la revente, ne sont pas qualifiées d'exportations et demeurent par conséquent soumises à la retenue à la source de 1,5%, et ce même s'il s'agit d'une marchandise d'origine tunisienne.

La vente des produits des mines et des carrières n'est pas considérée comme opération d'exportation.⁹⁸ Le taux de la retenue à la source de 1,5% demeure applicable.

2. Montants payés au profit des sociétés de commerce international

Les montants payés pour le compte des sociétés de commerce international au titre de leurs ventes réalisées en Tunisie doivent supporter la retenue à la source conformément aux règles communes prévues dans l'article 52 du Code de l'IRPP et de l'IS.⁹⁹

Toutefois, les opérations qualifiées d'exportations indirectes bénéficient du taux de la retenue à la source réduit :

- De 0,5% au lieu de 1,5% pour les ventes réalisées par les sociétés de commerce international aux entreprises totalement exportatrices, aux entreprises établies dans les parcs d'activités économiques et aux sociétés de commerce international totalement exportatrices.

⁹⁸ Article 68, Code de l'IRPP et de l'IS.

⁹⁹ **Courrier DGI n° 346 du 6 mars 2010 :**

لقد تضمن مکتوبکم ما یفید ان الشركة "ج" شركة تجارة دولية مصدرة کلیا وان جزءا من رقم معاملاتها متأتی من البیوعات لفائدة مؤسسات مصدرة جزئیا، و تطلبون تمکینها من الاعفاء من الخصم من المورد بعنوان البیوعات المذكورة باعتبار انها تنتفع بالاعفاء بالطرح الكلي للأرباح المتأتية من التصدير.

وجوابا، یشرقني احاطتکم علما انه طبقا للتشريع الجاری به العمل، لا تعتبر المبیعات المنجزة من قبل شركتکم لفائدة المؤسسات المصدرة جزئیا عمليات تصدير وتبقى الأرباح المتأتية منها خاضعة للضريبة على الشركات. هذا ويمكن لمؤسستکم طرح الخصم من المورد بعنوان بیوعات لفائدة المؤسسات المصدرة جزئیا على الشركات المستوجبة بعنوان هذه البیوعات و فی صورة بروز فائض لم یتمن طرحه، فانه یمكنها المطالبة باسترجاعها طبقا للتشريع الجاری به العمل.

وعلى هذا الاساس، یتعذر الاستجابة لطلبکم.

- De de 2,5% au lieu de 15% pour les commissions et les courtages payés aux sociétés de commerce international « catégorie 1 ».¹⁰⁰

La loi de finances 2019 a remanié le régime d'imposition de l'exportation et notamment les retenues à la source y relatives. Ainsi, les commissions servies aux sociétés de commerce international sont désormais soumises à une retenue à la source de 5%, et ce pour :

- les sociétés de commerce international créées à partir du 1^{er} janvier 2019 ainsi que celles qui ne sont entrées en activité au 31 décembre 2018,
- les sociétés en activité au 31 décembre 2018, à ce à partir du 1^{er} janvier 2021.

Les sommes payées à une société de commerce international totalement exportatrice « catégorie 2 » au titre de ses ventes au profit de sociétés totalement exportatrices ne sont soumises à aucune retenue à la source, et ce, durant la période de déduction totale des bénéfiques provenant de l'exportation (date limite 31 décembre 2020).¹⁰¹

Les impôts payés à l'étranger au titre des commissions de courtage international supportés par les sociétés de commerce international dont la période de déduction totale de leurs bénéfiques n'a pas expiré ne sont pas déductibles de l'IS dû en Tunisie. Toutefois, les retenues à la source supportées à l'étranger dans un pays ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition par une société dont la période de déduction totale des bénéfiques a expiré sont imputables sur l'IS, et ce, dans la limite de l'impôt dû en Tunisie.¹⁰²

¹⁰⁰ Note commune 3/2015.

¹⁰¹ Courrier DGI n° 740 du 24 mai 2010 :

تبعاً لمكتوبكم الذي بينتم من خلاله ان الشركة "ب" شركة تجارة دولية مصدرة كليا متحصلة بتاريخ 4 افريل 2010 على شهادة ايداع تصريح بالاستثمار لدى مركز النهوض بالصادرات تخول لها الانفتاح بالامتيازات الجبائية المتعلقة بالتصدير الكلي و تطلبن تمكين مؤسستكم من الحصول على الشهادة المذكورة للإدلاء بها لدى المؤسسات المصدرة كليا، يشرفني احاطتكم علما ان الخصم من المورد لا يستوجب على المبالغ المدفوعة لشركتكم بعنوان بيوعاتها لفائدة المؤسسات المصدرة كليا وذلك خلال فترة الانفتاح بالطرح الكلي للأرباح المتأتبة من التصدير.

هذا و لا يستوجب عدم الخصم من المورد بالنسبة لمؤسسات التجارة الدولية المصدرة كليا بعنوان معاملتها مع المؤسسات المصدرة كليا اية اجراءات خاصة.

¹⁰² Courrier DGELF n° 564 du 2 mai 2014 :

لقد ذكرتم بمقتضى مكتوبكم ان اول عملية تصدير انجزتها شركتكم تعود الى اكثر من 10 سنوات واستوفيتم، بالتالي، مدة الطرح الكلي لأرباحكم المتأتبة من التصدير و طلبتم معرفة النظام الجبائي لعمليّة تأجير مروحية بالمغرب بعد انقضاء هذه المدة وهل يمكن لشركتكم طرح الخصم من المورد الذي تحملته بالمغرب من رقم معاملتها المحقق خلال سنة 2014.

جوابا، يشرفني إعلامكم انه طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل تواصلت المؤسسات الناشطة قبل غرة جانفي 2014 و التي استوفت مدة الطرح الكلي لأرباحها المحققة الى غاية 31 ديسمبر 2013.

بالتالي، و في الحالة الخاصة تنتفع المداخل التي حققتها شركتكم من تأجير المروحية بالمغرب الى غاية 31 ديسمبر 2013 بالطرح الكلي من قاعدة الضريبة على الشركات و تخضع المداخل التي حققتها من هذه العملية ابتداء من غرة جانفي 2014 للضريبة على الشركات بنسبة 10% باعتبار استيفاء شركتكم لمدة الطرح الكلي لأرباحها المتأتبة من التصدير بتاريخ 31 ديسمبر 2013.

و على هذا الاساس، لا يمكن لشركتكم طرح الخصم من المورد الذي تحملته بالمغرب من الضريبة على الشركات المستوجبة بتونس خلال فترة الطرح الكلي لأرباحها المتأتبة من التصدير اي الى غاية 31 ديسمبر 2013. غير انه يمكنكم طرح الخصم من المورد المذكور من الضريبة على الشركات المستوجبة على الارباح المتأتبة من التصدير و المحققة ابتداء من غرة جانفي 2014 ودون ان يفوق الطرح في كل الحالات الضريبة على الشركات المستوجبة على نفس الارباح اي 10%.

VII. Dégrèvement financier

1. Cas des Sociétés totalement exportatrices

Jusqu'à l'année 2008 et sous réserve du minimum d'impôt¹⁰³, sont totalement déductibles et dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt, les revenus ou les bénéfices réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des sociétés de commerce international totalement exportatrices.¹⁰⁴ Le dégrèvement financier n'est pas accordé aux opérations de souscription destinées à l'acquisition de terrains.¹⁰⁵

Le dégrèvement financier réservé au régime totalement exportateur a été abrogé par les dispositions de la loi de finances 2019. Ainsi seules les opérations de libérations de capital effectuées au cours des années 2018 et antérieures peuvent bénéficier de l'avantage fiscal.

2. Cas des Sociétés partiellement exportatrices

La souscription au capital initial ou à son augmentation des sociétés de commerce partiellement totalement exportatrices n'ouvre pas droit au dégrèvement financier. Toutefois, et sous réserve du minimum, sont totalement déductibles et dans la limite du revenu ou du bénéfice soumis à l'impôt, les revenus ou les bénéfices réinvestis dans la souscription au capital initial ou à son augmentation des sociétés de commerce international partiellement exportatrices **créées par les jeunes diplômés de l'enseignement supérieur¹⁰⁶, dont l'âge ne dépasse pas 40 ans à la date de la création de la société et qui assument personnellement et en permanence la responsabilité de gestion du projet.**¹⁰⁷

L'administration fiscale a précisé que le capital desdites sociétés doit être détenu à raison de plus de 50% par lesdits jeunes¹⁰⁸. À notre avis, cette condition doit être respectée aussi bien lors de la constitution de la société que lors de l'augmentation de capital.

¹⁰³ Le minimum d'impôt est prévu dans les articles 12 (pour les personnes morales) et 12 bis (pour les personnes physiques) de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989, portant promulgation du Code de l'IRPP et de l'IS.

- **Article 12.** - l'impôt sur les sociétés institué par l'article 3 de la présente loi est dû au taux minimum de 20% par toute personne morale bénéficiaire d'une exonération totale ou partielle de l'impôt sur les sociétés en vertu de la législation en vigueur régissant les avantages fiscaux. Ce taux est réduit à 15% pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 25%.
- **Article 12 bis.** - Les personnes physiques bénéficiaires d'exonérations fiscales sont soumises à un impôt minimum égal à 45% de l'impôt dû sur le revenu global compte non tenu desdites exonérations.

¹⁰⁴ Article 74, Code de l'IRPP et de l'IS.

¹⁰⁵ Article 37, Loi n° 2017-66 du 18 décembre 2017, portant loi de finances pour l'année 2018.

Cette exclusion ne s'applique pas aux sociétés créées par les jeunes diplômés de l'enseignement supérieur, dont l'âge ne dépasse pas 40 ans et qui assument personnellement et en permanence la responsabilité de gestion du projet

¹⁰⁶ Les sociétés créées par les jeunes disposant d'un brevet de technicien supérieur ne sont pas éligibles à cet avantage.

¹⁰⁷ Article 76, Code de l'IRPP et de l'IS.

Dans ce cas, le dégrèvement financier est accordé aux opérations de souscription destinées à l'acquisition de terrains

¹⁰⁸ **Note commune 18/2017.**

3. Conditions requises pour les avantages du dégrèvement financier

Le bénéfice des dispositions relatives au dégrèvement financier (exercices 2018 et antérieurs) est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :¹⁰⁹

❖ **Chez le souscripteur**

- la régularisation de la situation à l'égard de l'administration fiscale,¹¹⁰
- la régularisation de la situation à l'égard des caisses de sécurité sociale,¹¹¹
- la tenue d'une comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises,
- la production par les bénéficiaires de la déduction, à l'appui de la déclaration de l'impôt d'une attestation de libération du capital souscrit ou de tout autre document équivalent,
- la non cession des actions ou des parts sociales qui ont donné lieu au bénéfice de la déduction, avant la fin des deux années suivant celle de la libération du capital souscrit,
- l'affectation des bénéfices ou des revenus réinvestis dans un compte spécial au passif du bilan non distribuable sauf en cas de cession des actions ou des parts sociales ayant donné lieu au bénéfice de la déduction,

Les revenus ou les bénéfices réinvestis sont les revenus ou les bénéfices dégagés par une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et non distribués ou affectés à d'autres fins, et ce, dans la limite des revenus ou des bénéfices soumis à l'impôt.

❖ **Chez la société émettrice**

- la non stipulation dans les conventions conclues entre les sociétés et les souscripteurs de garanties hors projet ou de rémunérations qui ne sont pas liées aux résultats du projet objet de l'opération de souscription,
- le dépôt d'une déclaration d'investissement auprès du CEPEX conformément à la réglementation en vigueur,
- la réalisation d'un schéma de financement de l'investissement comportant un **minimum de fonds propres** fixé à 30%,
- l'émission de nouvelles actions ou parts sociales,
- la non réduction du capital souscrit pendant une période de cinq ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit, sauf en cas de réduction pour résorption des pertes.

¹⁰⁹ Article 75, Code de l'IRPP et de l'IS.

¹¹⁰ En application des dispositions de l'article 101 du CDPF, les avantages fiscaux ne peuvent être octroyés qu'aux personnes qui ont déposé toutes leurs déclarations fiscales échues et non prescrites ou à celles qui sont redevables de dettes fiscales au profit de l'État ayant fait l'objet d'échéancier de recouvrement par le receveur des finances.

¹¹¹ Cette condition est concrétisée par la présentation par la société concernée d'une attestation de paiement ou d'une attestation de règlement de litige délivrée par la caisse de sécurité sociale concernée depuis un mois au plus tard à la date de dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt. (**Note commune 24/2017**)

4. Problématiques liées à la définition d'investissement éligible

L'investissement des sociétés de commerce international est constitué, principalement, par le besoin en fonds de roulement (stock). Paradoxalement et bien que l'investissement de création soit éligible au dégrèvement financier, il n'en est pas de même pour les investissements d'extension.

Sous l'égide de l'ancienne législation, l'administration fiscale a précisé que l'investissement d'extension doit correspondre à des actifs immobilisés.¹¹² Elle ajoute aussi que :

- la souscription à une augmentation de capital destinée à reconstituer les fonds propres, résorber les pertes et réduire les dettes ne donne pas droit au dégrèvement financier.¹¹³
- l'acquisition de bureau et d'équipements de bureau n'ouvre pas droit au bénéfice du dégrèvement fiscal.¹¹⁴

Actuellement, l'investissement d'extension est défini comme étant toute opération réalisée par une entreprise existante dans le cadre du même projet permettant d'augmenter sa capacité productive, technologique ou sa compétitivité.¹¹⁵ D'après l'administration fiscale, la construction ou l'acquisition de dépôts de stockage ou d'un siège social de la société ne sont pas considérées comme opérations d'extension.¹¹⁶

À notre avis, la souscription à une augmentation de capital d'une société de commerce international totalement exportatrice pour financer un investissement ayant pour objet **d'augmenter sa compétitivité** est éligible au dégrèvement fiscal. On peut citer notamment les investissements de :

- Augmentation de la capacité financière pour accéder à de nouveaux marchés (exportation huile d'olive tunisienne en vrac non biologique) ou bénéficier de conditions d'approvisionnement plus avantageuses (Prospection des marchés extérieurs, participation aux foires et salons à l'étranger et réalisation d'actions promotionnelles à l'étranger, etc.) ;
- Conditionnement et emballage (nouveau design produit, conception emballage, etc.) ;
- Enregistrement (référencement) de marque tunisienne à l'étranger.

¹¹² **Courrier DGELF (6) du 5 janvier 2010 :**

« و بالتالي، و باعتبار أن عمليات إصلاح وسائل الإنتاج و إقتناء قطع الغيار و تكوين الأعوان موضوع مكتوبكم لا تتعلق بعمليات استثمار على معنى الفصل 5 من مجلة تشجيع الاستثمارات، فهي لا تمكن الإنتفاع بالطرح الجبائي بعنوان إعادة الإستثمار في صلب المؤسسة. »

¹¹³ **Courrier DGELF n° 66 du 14 avril 2008 :**

« و على هذا الأساس، وفي الحالة الخاصة بمكتوبكم و باعتبار أن الأمر يتعلق بمساهمة شركة استثمار ذات رأس مال تنمية في الترفيع في رأس مال شركة منتسبة بمنطقة تنمية جهوية لا تهدف إلى تمويل عملية استثمار بل إلى إستيعاب الخسائر دون إنجاز إستثمارات فعلية، فلا يمكن للمستثمرين لدى شركة الإستثمار المذكورة الإنتفاع بالإمتيازات الجبائية المنصوص عليها بالفصلين 39 و 48 من مجلة الضريبة على الدخل و الضريبة على الشركات المخولة بهذا العنوان. »

¹¹⁴ **Courrier DGELF n°716 du 16 avril 2015.**

¹¹⁵ Article 3, Loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement.

¹¹⁶ **Note commune 19/2017.**

Pour la date limite de libération des titres, l'administration fiscale a précisé que les dégrèvements fiscaux peuvent être réalisés jusqu'à la date légale du dépôt de la déclaration annuelle d'impôt.¹¹⁷

¹¹⁷ **Courrier DGELF N° 939 du 20 juin 2006 :**

« غير أنه وبالنسبة لعمليات الإكتتاب والتحرير التي تتم بعد إنقضاء سنة تحقيق الأرباح المعنية، فإن الطرح يمكن أن يتم من أرباح السنة المذكورة وذلك إذا تم الإكتتاب والتحرير قبل تاريخ إيداع التصريح السنوي بالضريبة المستوجبة بعنوان نفس السنة. »

VIII. Taxe sur la Valeur Ajoutée

Les sociétés de commerce international bénéficient du régime suspensif de la TVA prévu par l'article 11 du Code de la TVA au titre des activités fixées par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994.

1. Sociétés partiellement exportatrices

Les sociétés partiellement exportatrices bénéficient du régime suspensif de la TVA pour leurs **acquisitions locales** de produits et services donnant droit à la déduction ; **ladite attestation ne couvre pas les investissements.**

La déclaration d'achat en suspension de la TVA délivrée à cet effet fait référence au **1^{er} §** du paragraphe I de l'article 11 du Code de la TVA.

2. Sociétés totalement exportatrices

Les sociétés totalement exportatrices bénéficient du régime suspensif de la TVA pour les **opérations d'importation et d'acquisition locale** de matières, produits et équipements et les prestations de services nécessaires à leur activité et donnant droit à déduction.¹¹⁸

La déclaration d'achat en suspension de la TVA délivrée à cet effet fait référence au **2^{ème} §** du paragraphe I de l'article 11 du Code de la TVA.

Deux types d'autorisations peuvent leur être accordées :

- une autorisation générale, d'une durée de validité limitée à une année renouvelable, qui servira pour l'acquisition de biens et services ouvrant droit à déduction et nécessaires à leur activité (*marchandises à exporter et autres biens et services consommables tels que fournitures de bureau, transport de marchandises, etc.*).
- des autorisations ponctuelles, accordées au cas par cas, pour leurs acquisitions de voitures utilitaires et des immeubles nécessaires à l'activité. Pour le bénéfice de cet avantage, les intéressés doivent déposer pour chaque acquisition une demande et des factures pro forma.

Pour prétendre au régime fiscal privilégié à l'importation des biens et équipements nécessaires à leurs activités, les sociétés de commerce international totalement exportatrices doivent déposer une demande de privilège fiscal, auprès du Bureau des Avantages Fiscaux (Direction Générale des Douanes). Les bénéficiaires du régime de faveur doivent souscrire un engagement d'incessibilité illimitée à joindre à la déclaration de dédouanement.¹¹⁹ Les voitures de tourisme ainsi qu'aux dépenses d'entretien et de réparation sont exclues de l'avantage. Par contre, les véhicules utilitaires, dont la nécessité d'utilisation peut être justifiée eu égard à l'activité de la société sont admis au bénéfice de la franchise totale des droits et taxes.¹²⁰

¹¹⁸ Les entreprises totalement exportatrices bénéficient, également, de la suspension des droits et taxes dus au titre des acquisitions des voitures utilitaires et des immeubles nécessaires à l'activité, et ce, sur la base des attestations ponctuelles délivrées par le service fiscal compétent. (Note commune 24/2017)

¹¹⁹ <http://www.douane.gov.tn>

¹²⁰ **Courrier DGI n° 1604 du 21 juillet 2008 :**

3. Déchéance du régime suspensif de la TVA

Les sociétés de commerce international qui cessent de remplir les conditions requises conformément à la législation fiscale en vigueur pour continuer à bénéficier de la suspension de la TVA (régime partiellement exportateur ou totalement exportateur), doivent en informer le service fiscal compétent et restituer l'attestation d'achat en suspension ainsi que les bons de commande visés.¹²¹

En cas de découverte de l'utilisation de l'attestation ou des bons de commande au titre du régime suspensif de la TVA indûment, les services fiscaux notifient la mise en demeure à la société de commerce international pour restituer l'attestation ou les bons de commande le cas échéant, dans le délai de 10 jours.¹²²

La déchéance totale du cadre légal du commerce international suite au non-respect des conditions d'exercice d'activité engendre le paiement du montant de la TVA dû au profit du trésor majoré des pénalités exigibles.¹²³

لقد تضمن مکتوبکم المشار الیه بالمرجع اعلاه ان الشركة "ا" شركة تجارة دولية مصدره کلیا تنتفع بنظام توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بعنوان شراؤها الضرورية لنشاطها و تطلبون ايضا حول امكانية انتفاعها بنظام توقيف العمل بالأداء المذكور بعنوان عمليات صيانة وسائل النقل النفعية و شراء قطع الغيار اللازمة لها على ضوء الشهادة العامة التي بحوزتها.

وجوابا، بشرفتي احاطتکم علما انه طبقا لأحكام الفصل 7 مكرر من القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 المتعلق بالنظام على ممارسة أنشطة شركات التجارة الدولية كما تم اتمامه و تنقيحه بالنصوص اللاحقة تنتفع شركات التجارة الدولية المصدره کلیا بنظام توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بعنوان اقتناء المنتوجات و الخدمات و التجهيزات الضرورية لنشاطها الموجه کلیا للتصدير و ذلك على ضوء شهادة في توقيف العمل بالأداء المذكور تسلّم للغرض من قبل مكتب مراقبة الأداءات المختص.

و على هذا الاساس، فإنه يمكن للشركة المتوسطة للتجارة الانتفاع بنظام توقيف العمل بالأداء على القيمة المضافة بعنوان شراؤها الضرورية لنشاطها و التي تمنح حق الطرح بما في ذلك عمليات صيانة وسائل النقل النفعية و شراء قطع الغيار اللازمة لها و ذلك على ضوء الشهادة العامة التي بحوزتها.

¹²¹ Article 19 quarter, §1, Code de la TVA.

Selon l'article 84 octies du CDPF, est punie d'une amende égale à 1000 dinars, toute personne qui manque aux dites dispositions.

¹²² Article 19 quarter, §2, Code de la TVA.

Selon l'article 84 octies du CDPF, est punie d'une amende égale à 1000 dinars par jour de retard avec un maximum fixé à 30.000 dinars, toute personne qui n'a pas rendu l'attestation d'achat en suspension de la TVA et, le cas échéant, les bons de commande visés et non utilisés, sauf cas de force majeure dûment établi.

Selon l'article 105 du CDPF, est punie d'une amende pécuniaire de 10.000 dinars à 100.000 dinars, toute personne qui utilise l'attestation d'achat en suspension de la TVA ou les bons de commande visés et ce après sa mise en demeure par l'administration fiscale.

¹²³ Article 19 quarter, §3, Code de la TVA.

IX. Autres impôts et taxes

Les sociétés de commerce international **totalemment exportatrices** bénéficient de l'exonération des impôts et taxes suivants ¹²⁴ :

- la contribution au fonds de promotion des logements pour les salariés,
- la taxe de formation professionnelle,
- la taxe compensatrice sur le ciment due sur les quantités exportées,
- la taxe au profit du fonds de soutien et de développement du ciment due sur les quantités exportées,
- la taxe sur la tomate destinée à la transformation au titre des quantités de concentré de tomates exportées,
- la taxe unique sur les assurances au titre des contrats d'assurance conclus avec les sociétés d'assurance nécessaires pour l'activité d'exportation totale,
- la taxe sur la vente de maïs et soja due au profit du fonds de développement de la compétitivité dans le secteur de l'agriculture et de la pêche.
- la taxe sur les services et les produits des industries du cuir, des chaussures, du textile, de l'emballage, des matériaux de construction de la céramique et du verre et de la taxe sur les conserves alimentaires dues au profit du fonds de développement de la compétitivité dans les secteurs industriels, de services et de l'artisanat,
- la taxe sur les produits de la pêche, la taxe sur les fruits et légumes et la taxe sur les viandes dues au profit du fonds de développement de la compétitivité dans le secteur de l'agriculture et de la pêche,
- la taxe pour la protection de l'environnement due au profit du fonds de dépollution au titre des produits exportés,
- la taxe due sur les lampes et tubes non économiseurs d'énergie et la taxe due sur les appareils pour le conditionnement de l'air au profit du fonds de la transition énergétique au titre des produits exportés.
- la taxe d'encouragement à la création due au profit du fonds d'encouragement à la création littéraire et artistique au titre des produits exportés ;
- des droits d'enregistrement, les contrats et les écrits relatifs à leur activité en Tunisie et qui sont obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement.¹²⁵ Aussi, les factures relatives aux opérations d'exportation demeurent exonérées du droit de timbre dû.

¹²⁴ Note commune 24/2017.

¹²⁵ L'acquisition d'un immeuble par une société de commerce international totalement exportatrice peut bénéficier de l'enregistrement gratuit au titre des droits de mutation, sous condition de :

- La présentation d'une copie de l'attestation du dépôt de la déclaration d'investissement CEPEx justifiant que la société est totalement exportatrice, datée antérieurement à l'acquisition;
- Le schéma d'investissement et de financement doit comporter un montant qui couvre le prix de l'immeuble à acquérir;
- L'engagement dans le contrat de vente de réserver l'immeuble acquis à l'activité de la société.

À cet effet, les sociétés partiellement exportatrices demeurent soumises à la TFP au taux de 2% et à la contribution au FOPROLOS au taux de 1%.

En matière de taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel (TCL), elle est calculée au taux de 0,1% du chiffre d'affaires bénéficiant du régime de faveur lié à l'exportation et au taux de 0,2% pour le reste du chiffre d'affaires TTC, avec un minimum égal à la taxe sur les immeubles bâtis (TIB) exploités dans le cadre de l'activité de la société.

X. Personnel étranger

Toute société de commerce international peut recruter des cadres de nationalité étrangère dans la limite de 30% du nombre total de ses cadres jusqu'à la fin de la 3^{ème} année à compter de la date de constitution juridique de l'entreprise ou de la date d'entrée en activité effective au choix de la société. Ce taux doit être ramené à 10% à partir de la 4^{ème} année à compter de ladite date.

Dans tous les cas, la société de commerce international peut recruter quatre cadres de nationalité étrangère. Au-delà des taux ou limite prévus au paragraphe précédent, la société est soumise, quant au recrutement des cadres étrangers, à une autorisation délivrée par le ministère chargé de l'emploi conformément aux dispositions du Code du travail.¹²⁶

Les cadres étrangers recrutés par les sociétés de commerce international **totalemment exportatrices** ainsi que les investisseurs ou leurs mandataires étrangers chargés de la gestion desdites entreprises, bénéficient des avantages suivants :

- le paiement d'un impôt forfaitaire sur le revenu au taux de 20% du salaire brut,¹²⁷
- l'exonération des droits et des taxes dus à l'importation ou à l'acquisition locale des effets personnels et d'une voiture de tourisme pour chaque personne. Cet avantage fiscal est accordé dans la limite de 10 voitures de tourisme pour chaque société.

La cession de la voiture de tourisme ou des effets objet de l'exonération est soumise à la réglementation du commerce extérieur et au paiement des droits et taxes dus à la date de cession sur la base de la valeur de la voiture de tourisme ou des effets à cette date.¹²⁸

À partir du 1^{er} avril 2017, le régime de faveur autorisant les sociétés totalement exportatrices à opter lors de leur recrutement, d'une personne de nationalité étrangère ayant la qualité de non-résident avant leur recrutement, pour un régime de sécurité sociale autre que le régime tunisien (CNSS) a été abrogé.

À ce titre, la Caisse nationale de sécurité sociale a précisé que :

- Lorsqu'un personnel étranger est détaché pour travailler en Tunisie, et en présence d'une convention bilatérale en matière de sécurité sociale conclue avec le pays de résidence principale, dans ce cas, c'est le droit de sécurité sociale du pays de résidence principale qui est applicable, et ce, conformément aux dispositions de ladite convention bilatérale ;
- À compter du 1^{er} avril 2017, le recrutement de personnel étranger est soumis au régime de sécurité sociale tunisien.¹²⁹

¹²⁶ Article 6, Loi n° 2016-71 du 30 septembre 2016, portant loi de l'investissement.

¹²⁷ Dans un courrier n° 670 du 1^{er} décembre 2001, la DGCF a précisé qu'en cas de paiement de l'impôt par voie de retenue à la source selon le barème annuel d'impôt, le personnel étranger peut déposer une déclaration comportant le paiement de la contribution forfaitaire de 20% (formulaire spécifique) ; le trop perçu dégage peut être restitué sur demande.

¹²⁸ Article 14, point 4), Loi n° 2017-8 du 14 février 2017, portant refonte du dispositif des avantages fiscaux.

¹²⁹ **Courrier CNSS n° 405000 du 28 septembre 2017 :**

تبعاً لمكتوبكم المذكور بالمرجع اعلاه و الذي تستفسرون من خلاله حول نظام التغطية الاجتماعية بالنسبة للعملة الاجانب الملحقين او المنتدبين بمؤسسات مصدره كليا، نفيديكم بما يلي:

1/ في حالة الحاق عملة اجانب للعمل بالبلاد التونسية مع وجود اتفاقية ثنائية في مادة الضمان الاجتماعي مبرمة مع بلد الإقامة الاصيلي، فان قانون الضمان الاجتماعي المطبق هو الخاص ببلد الإقامة الاصيلي و ذلك عملا بما جاء بمقتضيات هاته الاتفاقية.

2/ بالنسبة لوضعية انتداب العملة الاجانب فانه ابتداءا من تاريخ 01-04-2017 يخضع هؤلاء العملة في جميع الحالات لنظام الضمان الاجتماعي التونسي، و ذلك عملا بالقانون عدد 71 لسنة 2016 المؤرخ في 30 سبتمبر 2016 و المتعلق بقانون الاستثمار.

Bon à savoir

Comment obtenir un certificat d'origine?

- Déposer un dossier juridique à la CCI (statut, registre du commerce récent, code en douane, bilan, JORT, adhésion, spécimen de signature),
- Facture d'achat
- Facture d'export
- Déposer un certificat d'origine
- D'autres certificats sont exigés comme le certificat sanitaire en cas d'export de produits de la pêche par exemple

Quelles sont les conditions pour qu'un produit soit d'origine tunisienne?

L'exportateur doit déposer une fiche technique au sein de la CCI selon laquelle le taux d'intégration d'un produit est calculé. On déclare un produit d'origine tunisienne si son taux d'intégration est \geq à 40%.

Quel est le cadre juridique idéal pour l'exportation sur les USA, le Canada et le Japon?

Le Système Généralisé des Préférences (SGP)

Où peut-on avoir le certificat d'origine ou un carnet ATA?

Auprès des Chambres de Commerce et d'Industrie (CCI)

Quels sont les tarifs de fret?

Pour le fret aérien s'adresser directement à la compagnie Tunisair qui est la moins chère, pour le transport maritime s'adresser à la compagnie de transport

Disposant d'une offre à l'export, comment organiser l'opération de transport?

- Conclure le contrat de vente suivant les incoterms choisis par le client étranger
- S'adresser à un transitaire aux choix pour la reconnaissance en douane
- Conclure un contrat de transport terrestre pour l'acheminement au port
- S'adresser à un transporteur TIR pour un contrat forfaitaire de porte-à-porte sinon s'adresser à un agent maritime ou aérien pour la conclusion d'un connaissement (maritime) ou une LTA (aérien) pour l'acheminement du produit vers l'étranger.

Quels sont les mécanismes d'aide à la promotion des exportations?

- Fonds de Promotion des Exportations (FOPRODEX)
- TASDIR+
- Fonds de Promotion de l'huile d'Olive Conditionnée (FOPROHOC)
- Coaching à l'export

Quels sont les cadres juridiques des échanges avec les pays arabes?

Les accords bilatéraux, la Grande Zone de libre Echange Arabe, l'accord d'Agadir (Maroc, Tunisie, Égypte et Jordanie)

Y a-t-il un moyen pour garantir le paiement en cas d'exportation?

La COTUNACE offre une multitude de produits pour couvrir les risques d'ordre commercial ou non commercial

Qui peut bénéficier du statut de l'opérateur économique agréé?

Le statut de l'OEA est accordé actuellement aux entreprises industrielles certifiées ISO, moyennant certaines conditions : une situation financière équilibrée, être régulier vis-à-vis de l'administration fiscale...

Exemple d'illustration

Exemple d'illustration

La société « New Export » est une société de commerce international, totalement exportatrice, exerçant son activité dans le cadre de la loi n° 94-42 du 7 mars 1994 et disposant d'une déclaration d'investissement CEPEX en cours de validité. La société a été constituée par un groupe industriel tunisien et a démarré son activité effective le 1^{er} juin 2005. La première opération de courtage international a été effectuée au cours de l'année 2010.

La société « New Export » a fait l'objet d'une vérification fiscale sommaire couvrant les exercices 2014, 2015, 2016 et 2017. La comptabilité de la société présente les informations suivantes :

Produits	Exercice 2014	Exercice 2015	Exercice 2016	Exercice 2017
Exportation de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens (taux d'intégration 12%)	100 000	80 000	0	750 000
Exportation de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens (taux d'intégration 78%)	30 000	50 000	40 000	350 000
Vente de marchandises acquises de la Chine pour le compte de sociétés implantées en Europe	10 000	20 000	30 000	3 000 000
Cession à quai de marchandises importées pour le compte de sociétés totalement exportatrices régies par le CII	30 000	20 000	700 000	0
Cession à quai de marchandises importées pour le compte de sociétés partiellement exportatrices disposant d'une attestation annuelle d'achat en suspension de la TVA	150 000	20 000	10 000	20 000
Commission de courtage entre une société totalement exportatrice non résidente (au sens de la réglementation des changes) et une société étrangère	20 000	6 000	5 000	20 000
Commission de courtage entre deux sociétés étrangères	40 000	5 000	5 000	0
Total des produits	380 000	201 000	790 000	4 140 000

Charges	Exercice 2014	Exercice 2015	Exercice 2016	Exercice 2017
Achat de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens (taux d'intégration 12%)	80 000	64 000	0	675 000
Achat de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens (taux d'intégration 78%)	24 000	40 000	32 000	315 000
Vente de marchandises acquises de la Chine pour le compte de sociétés implantées en Europe	7 000	14 000	21 000	2 700 000
Achat de marchandises importées cédées à quai pour des sociétés totalement exportatrices régies par le CII	27 000	18 000	630 000	0
Cession à quai de marchandises importées pour le compte de sociétés partiellement exportatrices disposant d'une attestation annuelle d'achat en suspension de la TVA	135 000	18 000	9 000	18 000
Autres charges d'exploitation et de financement affectées à l'activité de négoce (achat-vente)	7 000	7 000	28 000	32 000
Total des charges	280 000	161 000	720 000	3 740 000

Résultat de l'exercice	Exercice 2014	Exercice 2015	Exercice 2016	Exercice 2017
Total des produits	380 000	201 000	790 000	4 140 000
Total des charges	280 000	161 000	720 000	3 740 000
Résultat comptable avant IS	100 000	40 000	70 000	400 000
Impôt sur les sociétés 10%	10 000	4 000	7 000	40 000

Question 1 : Refaire le calcul de l'impôt sur les sociétés sachant que la société n'a pas de charges non déductibles.

Les sociétés de commerce international sont tenues de réaliser au moins 50% de leurs ventes annuelles à partir des exportations de marchandises et de produits d'origine tunisienne. Cette limite peut être ramenée à 30% dans le cas où la société réalise au moins à un million de dinars de ses ventes annuelles à l'exportation à partir de marchandises et produits d'origine tunisienne.

Pour les **sociétés de commerce international résidentes**, au sens de la réglementation des changes, le solde des opérations de négoce et de courtage internationaux est assimilé à une exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne.

- Le solde des opérations de négoce international entrant dans le calcul du montant du chiffre d'affaires annuel minimum à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne est égal à la différence entre le produit des ventes réalisées à l'étranger de marchandises d'origine étrangère et le montant des achats afférents aux dites opérations.
- Le solde des opérations de courtage international entrant dans le calcul du montant du chiffre d'affaires annuel minimum à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne est égal au montant des commissions perçues et **effectivement rapatriées en Tunisie** au titre desdites opérations.

Pour les **sociétés de commerce international non résidentes**, et bien que le solde des opérations de négoce et de courtage internationaux n'entre pas en considération pour la détermination du seuil minimum des ventes de marchandises d'origine tunisienne, l'administration fiscale a précisé que dans la mesure où les conditions d'exercice de l'activité sont respectées, le solde des opérations de négoce et de courtage internationaux bénéficie du régime de faveur lié à l'exportation.

En ce qui concerne les sociétés de commerce international qui effectuent exclusivement des opérations d'importation et d'exportation de marchandises et produits avec des entreprises totalement exportatrices, la doctrine administrative actuelle ne les autorise pas à réaliser une partie de leur chiffre d'affaires par ailleurs. En cas de non respect de l'exclusivité (100%), les importations effectuées pour le compte des sociétés totalement exportatrices seront qualifiées de chiffre d'affaires local passibles à l'IS au taux de 25% (ou 20% le cas échéant).

Dans la mesure où la société de commerce international ne remplit plus les conditions d'exercice d'activité, elle bénéficie uniquement des avantages prévus par le droit commun, au titre de l'exportation à l'étranger de produits fabriqués localement et du courtage international dans le cadre des mesures transitoires.

À ce titre, la déduction de 50% des opérations de courtage international est subordonnée à la production à l'appui de la déclaration de l'IS d'une attestation justifiant le transfert des devises étrangères provenant des opérations de courtage international à un compte bancaire en Tunisie, et ce même pour les sociétés non résidentes.

❖ Cas d'une société résidente

Produits d'origine tunisienne	Exercice 2014	Exercice 2015	Exercice 2016	Exercice 2017
Exportation de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens	130 000	130 000	40 000	1 100 000
Solde des opérations de négoce international	3 000	6 000	9 000	300 000
Solde des opérations de courtage international	60 000	11 000	10 000	20 000
Exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne	193 000	147 000	59 000	1 420 000
Ratio d'origine tunisienne *	50,8%	73,1%	7,5%	34,3%
% du chiffre d'affaires réalisé avec les sociétés totalement exportatrices régies de par CII **	8%	10%	89%	0%
Condition d'exercice de l'activité	✓	✓	✗	✓

* Pour l'exercice 2017, la société a réalisé plus que 1 million de dinars de ses ventes annuelles à l'exportation à partir de marchandises et produits d'origine tunisienne.

** La pratique actuelle de l'administration fiscale exige pour les sociétés de commerce de la catégorie 2 de travailler 100% avec les sociétés totalement exportatrices sans autorisation de réaliser jusqu'à 20% de leur chiffre d'affaires par ailleurs. De ce fait, la société « New Export » ne peut pas bénéficier du cadre légal du commerce international au titre de l'exercice 2016.

Bénéfice par activité	Exercice 2014	Exercice 2015	Exercice 2016	Exercice 2017
Exportation de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens	23 156	21 211	6 564	101 456
Vente de marchandises acquise de l'étranger pour des sociétés implantées à l'étranger	2 781	5 263	7 923	276 699
Cession à quai de marchandises importées pour le compte de sociétés totalement exportatrices régies par le CII	2 344	1 263	44 872	0
Cession à quai de marchandises importées pour le compte de sociétés partiellement exportatrices	11 719	1 263	641	1 845
Commission de courtage entre une société totalement exportatrice non résidente (au sens de la réglementation des changes) et une société étrangère	20 000	6 000	5 000	20 000
Commission de courtage entre deux sociétés étrangères	40 000	5 000	5 000	0
Total bénéfice fiscal avant déduction	100 000	40 000	70 000	400 000
Condition d'exercice de l'activité	✓	✓	✗	✓
Bénéfice local	14 063	2 526	63 436	1 845
Bénéfice export	85 937	37 474	6 564	398 155
Déduction des bénéfices liés à l'exportation *	-85 937	-15 614	0	0
Déduction de 50% des bénéfices liés au courtage international **	0	0	-5 000	0
Résultat fiscal après déduction	14 063	24 386	65 000	400 000

* La période de déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation de 10 ans expire le 31 mai 2015. Cette déduction couvre le solde des opérations de négoce et de courtage internationaux si les conditions d'exercice d'activité du commerce international sont remplies.

** La période de déduction de 50% des commissions de courtage international, dans le cadre du droit commun, expire en 2020.

Liquidation de l'impôt	Exercice 2014	Exercice 2015	Exercice 2016	Exercice 2017
Bénéfice local	14 063	2 526	58 436	1 845
Bénéfice export	0	21 860	6 564	398 155
Impôt sur les sociétés	3 516	2 818	15 265	40 277

Chiffre d'affaires Local	180 000	40 000	750 000	20 000
Chiffre d'affaires Export (soumis au MI)*	0	93 917	40 000	4 120 000
Minimum d'impôt	500	500	1 540	4 160

* Déduction de 5/12 du chiffre d'affaires à l'export réalisé durant la période de déduction totale.

Pour l'exercice 2017, bien que la société « New Export » a respecté le seuil minimum des ventes annuelles à partir des exportations de marchandises et de produits d'origine tunisienne, elle n'est pas protégée contre une interprétation abusive de la doctrine administrative qui exclue du cadre légal du commerce international les sociétés qui réalisent un faible pourcentage d'opération d'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne comparé aux opérations de négoce et de courtage internationaux.

Ainsi, la société « New Export » sera déchu de l'avantage d'imposition du solde des opérations de négoce et de courtage internationaux et l'IS de l'année 2017 risque d'augmenter à 82 282 dinars ; soit un impact de 42 005 dinars :

- Négoce international : $276\,699 \times (25\% - 10\%) = 41\,505$ dinars.
- Courtage international : $20\,000 \times 25\% - [(20\,000 \times 50\%) \times 25\%] = 500$ dinars.

❖ Cas d'une société non résidente

Produits d'origine tunisienne	Exercice 2014	Exercice 2015	Exercice 2016	Exercice 2017
Exportation de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens	130 000	130 000	40 000	1 100 000
Exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne	130 000	130 000	40 000	1 100 000
Ratio d'origine tunisienne	34,2%	64,7%	5,1%	26,6%
% du chiffre d'affaires réalisé avec les sociétés totalement exportatrices régies de par CII	8%	10%	89%	0%
Condition d'exercice de l'activité	✘	✓	✘	✘

Bénéfice par activité	Exercice 2014	Exercice 2015	Exercice 2016	Exercice 2017
Exportation de marchandises acquises auprès des industriels tunisiens	23 156	21 211	6 564	101 456
Vente de marchandises acquise de l'étranger pour des sociétés implantées à l'étranger	2 781	5 263	7 923	276 699
Cession à quai de marchandises importées pour le compte de sociétés totalement exportatrices régies par le CII	2 344	1 263	44 872	0
Cession à quai de marchandises importées pour le compte de sociétés partiellement exportatrices	11 719	1 263	641	1 845
Commission de courtage entre une société totalement exportatrice non résidente (au sens de la réglementation des changes) et une société étrangère	20 000	6 000	5 000	20 000
Commission de courtage entre deux sociétés étrangères	40 000	5 000	5 000	0
Total bénéfice fiscal avant déduction	100 000	40 000	70 000	400 000
Condition d'exercice de l'activité	✘	✓	✘	✘
Bénéfice local	76 844	2 526	63 436	298 544
Bénéfice export	23 156	37 474	6 564	101 456
Déduction des bénéfices liés à l'exportation	-23 156	-15 614	0	0
Déduction de 50% des bénéfices liés au courtage international	-30 000	0	-5 000	-10 000
Résultat fiscal après déduction	46 844	24 386	65 000	390 000

Liquidation de l'impôt	Exercice 2014	Exercice 2015	Exercice 2016	Exercice 2017
Bénéfice local	46 844	2 526	58 436	288 544
Bénéfice export	0	21 860	6 564	101 456
Impôt sur les sociétés	11 711	2 818	15 265	82 282

Chiffre d'affaires Local	250 000	40 000	750 000	3 040 000
Chiffre d'affaires Export (soumis au MI)	130 000	161 000	40 000	1 100 000
Minimum d'impôt	500	500	1 540	7 180

Question 2 : Le groupe industriel tunisien a-t-il intérêt à procéder à l'exportation de ses produits à travers la société de commerce international « New Export » sachant qu'il vient de décrocher un marché important avec la Libye d'un montant d'un 800 000 € pour l'année 2018 ?

D'une manière générale, l'exportation indirecte à travers une société de commerce international présente plus d'inconvénients que d'avantages en raison de l'application de la retenue à la source au taux de 0,5% pouvant engendrer un crédit d'impôt chronique chez le groupe tunisien et le double paiement de la TCL (chez le groupe tunisien et la société « New Export »).

Avant d'entreprendre toute analyse comparative, il est impératif que la société « New Export » soit sous le régime « **Totalement exportateur** », ce qui n'est pas le cas pour l'exercice 2017 vu que la société a réalisé un pourcentage d'exportation de produits d'origine tunisienne inférieur à 80%. Ainsi, l'exportation directe par le groupe industriel vers la Libye est plus avantageuse.

En effet, les ventes faites à une société de commerce international partiellement exportatrice sont considérées comme réalisées sur le marché local et engendrent l'application de la retenue à la source au taux de 1,5%, le paiement de la TCL au taux de 0,2% et au final les bénéfices réalisés par le groupe industriel tunisien seront soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 25%.

D'autres considérations entrent en jeu, à savoir :

- La date d'expiration de la déduction totale des bénéfices liés à l'exportation chez la société de commerce international ;
- La date d'expiration de la déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation chez le groupe tunisien, ainsi que son taux effectif d'imposition à l'exportation en raison des investissements d'extension réalisés avant le 31 décembre 2013 ;
- Le potentiel de développement des opérations de courtage et du négoce internationaux chez la société « New Export » puisqu'elles bénéficient du régime d'imposition de faveur lié à l'exportation, et ce à condition du respect des conditions d'exercice de l'activité fixées par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994.
- La situation fiscale du groupe tunisien (existence de déficits fiscaux, crédit d'IS important) et du montant de la marge nette escomptée sur le marché libyen.
- Régime d'imposition des bénéfices locaux réalisés par le groupe tunisien - cas des sociétés disposant d'une attestation de non retenue à la source (Développement régional).

À titre d'exemple, la société « New Export » a réalisé en 2017 une marge nette sur le négoce international de 276 699 dinars. Vu que le pourcentage d'exportation des produits d'origine tunisienne était de 34,3% (avec qualité de société résidente) et le chiffre d'affaires à l'exportation était supérieur à 1 million de dinars, le solde des opérations de négoce international a été imposé à l'IS au taux de 10% au lieu de 25% ; soit une économie d'IS de 41 505 dinars.

La réflexion change à partir de l'année 2021 vu que la société de commerce international sera soumise à l'IS au taux de 13,5%, tant que le ratio minimum de chiffre d'affaires de marchandises et produits d'origine tunisienne est respecté. Dans ce cas le taux d'IS de 13,5% s'applique sur l'ensemble des bénéfices de l'activité, export et local, de « New Export ». Reste à prendre en considération risque important lié au prix de transfert que les services fiscaux peuvent contrôler ; une répartition de marge équitable s'impose en adéquation avec les prix pratiqués par le groupe industriel en l'absence de tout lien de dépendance ou de contrôle..

Annexes

	FORMULAIRE CREATION S.C.I	إستمارة تكوين شركة تجارة دولية	Réf. : FO-REA-62 Version : 03 Date : 10/10/2013 Page : 1 sur 5
	Maison de l'Exportateur Centre urbain nord- BP 225 -1080 Tunis -cedex Tél 71 234 200 Fax 71 237 325		

معلومات تخص الشركة

Raison sociale: اسم الشركة
Dénomination commerciale: التسمية التجارية
Siège social: المقر الاجتماعي
 الهاتف الفاكس البريد الإلكتروني

Email **Fax** **Tel**

Lieu d'implantation : مكان الانتصاب

Forme juridique : SUARL SARL SA
 ذ.ش.الواحدة ذ.م.م خفية الاسم

Régime : RESIDENT NON RESIDENT نظام
 مقيم غير مقيم
 T. EXPORTATEUR P.EXPORTATEUR
 مصدر كليا مصدر جزئيا

Capital Social: رأس المال

STRUCTURE DU CAPITAL

هيكل رأس المال

PARTICIPATION المساهمة	TAUX DE LA PARTICIPATION نسبة المساهمة	NATIONALITE الجنسية
RESIDENTE مقيمة	%	
NON RESIDENTE غير مقيمة	%	

هام جدا :

1- التزم بتسليم مركز النهوض بالصادرات بنسخة من الملف القانوني للشركة(نسخة مطابقة للأصل من القانون الأساسي - السجل التجاري - نسخة من بطاقة التعريف الجبائية - نسخة من المعرف الديواني - نسخة من التصريح بالوجود - نسخة من الإشهار بالرائد الرسمي) في أجل أقصاه شهر من تاريخ شهادة التصريح.
2- التزم بإشعار مركز النهوض بالصادرات , في الأجل, بأي تغيير يطرأ على محتوى هذه الوثيقة أو الوثائق المصاحبة لها.

NB:

1- Je m'engage à fournir le dossier juridique dès la constitution de la dite société et ce au plus tard un mois à partir de la date de dépôt de la déclaration de constitution (copie conforme du statuts, RC, copie de déclaration d'existence, copie de la carte douanière, copie de la carte d'immatriculation fiscale, copie annonce au JORT)
2- Je m'engage d' informer le CEPEX dans les délais, de tout changement intervenu dans le contenu de la présente déclaration ainsi que dans les documents l'accompagnant.

Fait à le..... بتاريخ
 Signature

	إستمارة FORMULAIRE تكوين شركة تجارة دولية CREATION SCI	Réf : FO-REA-62 Version : 03 Date 10/10/2013 Page : 2 sur 5

LE PROMOTEUR**الباعث**

الاسم و اللقب :
 بطاقة الهوية ب.ت.و. / جواز سفر
 Pièce d'identité : CIN Pass
 رقم الصادر ب. رقم
 N° Délivré à
 الجنسية
 Nationalité :
 العنوان
 Adresse:
 الهاتف الفاكس البريد الإلكتروني
 Email Fax Tel

LE GERANT**الوكيل**

الاسم و اللقب :
 بطاقة الهوية ب.ت.و. / جواز سفر
 Pièce d'identité : CIN Pass
 رقم الصادر ب. رقم
 N° Délivré à
 العنوان
 Adresse:
 الهاتف الفاكس البريد الإلكتروني
 Email Fax Tel

LE DECLARANT**المصرح**

الاسم و اللقب :
 بطاقة الهوية ب.ت.و. / جواز سفر
 Pièce d'identité : CIN Pass
 رقم الصادر بتاريخ
 N° Délivré le à
 العنوان
 Adresse:
 الهاتف الفاكس البريد الإلكتروني
 Email Fax Tel
 إني الممضي أسفله أصرح على الشرف أن المعلومات المصاحبة لهذه الوثيقة صادقة و صحيحة.

Je soussigné Mr, Mme certifie sur l'honneur que les informations
 fournies dans la présente déclaration et les documents l'accompagnant sont exactes

حرر ب. بتاريخ
 Fait à le
 الإمضاء Signature

الإمضاء

	FORMULAIRE	Réf : FO-REA-62 Version : 03 Date : 10/10/2013 Page : 4 sur 5
	CREATION SCI تكوين شركة تجارة دولية	

SCHEMA D'INVESTISSEMENT

INVESTISSEMENT		FINANCEMENT	
DESIGNATION	MONTANT	DESIGNATION	MONTANT
* Aménagement génies civils et autres	* Capital
* Frais d'établissement	* Dotation du siège
* Mobilier, matériel de bureau	* Crédit à L. terme
* Matériel informatique	* Crédit à M. terme
* Matériel de transport utilitaire	* Crédit à C. terme
* Fonds de roulement	* Comptes courants des associés
TOTAL

	FORMULAIRE	Réf. : FO-REA-62 Version : 03
	CREATION	Date : 10/10/2013 Page : 5 sur 5

II/Informations sur les activités prévues de la S.C.I.

Rubriques	Principaux produits	Origine des produits	Destination des produits
Exportation
Importation
Négoce
Courtage

	Maison de l'Exportateur Centre urbain nord BP 225 -1080 Tunis -Cedex Tel 71234200- Fax 71237325	Réf. : FO-REA-05 Version : 01 Date : 10/10/2013 Page : 1 sur 1
	التزام-إستثمار FORMULAIRE ENGAGEMENT	

إلتزام

إني الممضي(ة) أسفله

صاحب(ة) بطاقة تعريف وطنية رقم

الصادرة بتاريخ.....ألتزم طبقا لأحكام القانون

عدد 102 لسنة 1998 المؤرخ في 30 نوفمبر 1998 والمنقح للقانون عدد 42

لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 والمتعلق بالنظام المنطبق على ممارسة

أنشطة شركات التجارة الدولية بتحمل مسؤولية التصرف بصفة شخصية وكامل

الوقت في الشركة المزمع بعثها والمسماة.....

.....

كما أتعهد بعدم إسناد وكالة إدارة الشركة لأي طرف بدون ترخيص مسبق

من الإدارة المعنية.

الإمضاء (معرف به)

Textes juridiques fixant les dispositions relatives à l'exercice des activités des sociétés de commerce

Loi n° 94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international

Le président de la République promulgue la loi dont la teneur suit :

Article premier : La présente loi fixe les dispositions relatives à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.

Les sociétés de commerce international sont régies par les dispositions du droit commun dans la mesure où il n'y est pas dérogé par la présente loi.

Article 2 (nouveau)¹³⁰ : L'activité des sociétés de commerce international¹³⁰ consiste dans l'exportation et l'importation de marchandises et de produits, ainsi que dans tout genre d'opérations de négoce international et de courtage.

Les opérations de négoce international et de courtage doivent être réalisées conformément aux conditions et modalités prescrites par la banque centrale de Tunisie.

Sont considérées, en vertu de la présente loi, sociétés de commerce international celles qui :

- réalisent au moins cinquante pour cent de leurs ventes annuelles à partir des exportations de marchandises et de produits d'origine tunisienne. Cependant, ledit pourcentage peut être ramené à 30% dans le cas où la société réalise un montant minimum de ses ventes annuelles à l'exportation à partir de marchandises et produits d'origine tunisienne.
- effectuent exclusivement des opérations d'importation et d'exportation de marchandises et produits avec des entreprises totalement exportatrices, telles que définies par le Code d'incitations aux investissements promulgué par la loi n° 93-120 du 27 décembre 1993.¹³¹ Elles ne sont pas astreintes dans ce cas à la condition de réalisation d'un pourcentage minimum de leurs ventes à l'exportation.

Est assimilé à une exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne le solde des opérations de négoce international et de courtage réalisées par les sociétés de commerce international résidentes.

Un arrêté du ministre chargé du commerce fixe le montant minimum susvisé, le mode de calcul des ventes à l'exportation des marchandises et produits d'origine tunisienne, ainsi que le mode de calcul du solde des opérations de négoce international et de courtage entrant dans le calcul des ventes à l'exportation.

Sont également considérées sociétés de commerce international celles qui réalisent la totalité de leur chiffre d'affaires, à la fois, par des opérations d'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne et des opérations d'importation et d'exportation de marchandises et produits avec des entreprises totalement exportatrices, telles que définies par la législation en vigueur ou avec des entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévus par la loi n° 92-81 du 3 août 1992, telle que modifiée et complétée par les textes subséquents. Elles ne sont pas astreintes, dans ce cas, à la condition de réalisation d'un pourcentage minimum de leurs ventes à l'exportation. Si elles sont résidentes, ces sociétés peuvent également réexporter une

¹³⁰ Abrogé et remplacé par l'article 1^{er} de la loi n°96-59 du 6 juillet 1996, modifiant et complétant la loi n°94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.

¹³¹ Les dispositions du CII relatives aux entreprises totalement exportatrices sont ont été abrogées et remplacées par la loi n° 2017-8 du 14 février 2017, portant refonte du dispositif des avantages fiscaux. Désormais, les entreprises totalement exportatrices sont définies par l'article 69 du Code de l'IRPP et de l'IS.

partie des marchandises et des produits importés en état neuf et non utilisés selon des conditions et des procédures fixées par arrêté du ministre chargé du commerce.¹³²

Article 2 bis¹³³ : Les sociétés de commerce international peuvent exercer leur activité en qualité de résidentes ou de non résidentes au regard de la réglementation de change.

Les sociétés de commerce international sont considérées au sens de la présente loi, non résidente lorsque leur capital social tel que défini par l'article 5 de la présente loi est détenu par des non résidents tunisiens ou étrangers au moyen d'une importation de devises convertibles au moins égale à 66% du capital.

La qualité de non résidente doit être expressément mentionnée dans les statuts de la société.

Les sociétés de commerce international non résidentes ne sont pas soumises à l'obligation de rapatriement du produit de leurs exportations

Article 3 : Dans l'exercice de son activité, la société de commerce international est habilitée à accomplir par elle-même ou par appel à sous-traitance des tâches connexes. Elle peut à cet effet posséder et gérer des aires de stockage et d'entrepôts, et procéder à des opérations de conditionnement et d'emballage, elle peut également assurer par ses propres moyens ou par le recours à la location, le transport intérieur et international et réaliser toutes sortes d'opérations de transit conformément à la législation en vigueur.

Article 4 : L'exercice de l'activité des sociétés de commerce international est assujéti au dépôt d'une déclaration auprès du ministre chargé du commerce cette déclaration doit comporter :

- La raison sociale
- Lieu d'implantation de la société et son adresse
- La structure du capital de la société avec les indications précises sur les associés.
- Les données relatives aux schémas d'investissement et de financement.
- Les indications précises concernant les domaines d'activité de la société.
- Copie de la déclaration dûment visée par les services compétents du ministère chargé du commerce est remise à la société concernée.

La déclaration susvisée deviendra caduque dans le cas où la société n'aura pas entamé l'exercice effectif de son activité de commerce international dans un délai d'un an à compter de la date du visa de ladite déclaration.

Tout changement intervenu dans les indications contenues dans la déclaration susvisée doit être communiqué aux services concernés du ministère chargé du commerce.

Article 5 : Les sociétés de commerce international telles que définies par l'article 2 de la présente loi sont constituées avec un capital minimum. Le capital minimum est réduit pour les jeunes promoteurs définis à l'article 5 (bis). Cet avantage n'est accordé qu'une seule fois pour chaque jeune promoteur.¹³⁴

Le capital minimum est fixé par arrêté du ministère chargé du commerce.

Le capital des dites sociétés doit être libéré en totalité lors de leur constitution.

¹³² Ajouté par l'article 5 de la loi n° 2019-47 du 29 mai 2019, relative à l'amélioration du climat de l'investissement.

¹³³ Ajouté par l'article 2 de la loi n°96-59 du 6 juillet 1996, modifiant et complétant la loi n°94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.

¹³⁴ Complété par l'article 1^{er} de la loi n°98-102 du 30 novembre 1998, complétant la loi n°94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.

Article 5 (bis)¹³⁵ : Au sens de la présente loi, on entend par jeune promoteur toute personne physique de nationalité tunisienne remplissant les conditions suivantes :

- être titulaire d'un diplôme de l'enseignement supérieur.
- Ne dépassant pas l'âge de 40 ans au moment du dépôt de la déclaration de constitution
- Assumer personnellement et à plein temps la responsabilité de la gestion du projet.
- Détenir au moins 51% du capital.

Article 6 : Ne sont pas susceptibles d'admission même temporaire sur le territoire national tous les produits et marchandises dont l'importation est interdite en vertu de la législation et la réglementation en vigueur et notamment ceux pouvant porter atteinte à la sécurité du pays, à la morale, à l'ordre public, au patrimoine national, à l'environnement ou à l'image de marque de la Tunisie.

Article 7 : Les sociétés de commerce international ne peuvent effectuer des ventes directes sur le marché local qu'auprès des opérateurs du commerce extérieur et conformément à la réglementation en vigueur.

La vente en détail leur est dans tous les cas interdite.

Article 7 bis¹³⁶ : Les sociétés de commerce international peuvent être créées en qualité de sociétés totalement exportatrices lorsqu'elles s'engagent à réaliser au moins quatre vingt pour cent (80%) de leurs ventes à partir d'opérations d'exportation, et en qualité de sociétés partiellement exportatrices lorsqu'elles se proposent de réaliser des opérations d'importation et d'exportation.

Les dispositions prévues par la législation en vigueur relatives aux opérations d'exportation ou aux sociétés totalement exportatrices s'appliquent aux sociétés de commerce international, selon leur nature.¹³⁷

Article 8 : Les sociétés régies par les dispositions de la présente loi peuvent être, à tout moment, soumises à un contrôle effectué par des agents dûment mandatés du ministère chargé du commerce, du ministère chargé des finances, de la banque centrale de Tunisie ou de tout autre département ou organisme public habilité à cet effet.

Ce contrôle est destiné à vérifier la conformité des activités de ces sociétés à la législation et à la réglementation en vigueur notamment en matière économique, fiscale, douanière ; de change, d'hygiène, d'environnement et de sécurité

Article 9 : Sans préjudice de l'application des sanctions prévues par les règles de droit commun dans les matières énumérées à l'article précédent, les sociétés contrevenant aux dispositions des articles 4, 6 et 7 de la présente loi sont passibles d'une amende égale à trois fois le montant de l'infraction, avec un minimum de 1.000 dinars.

Le ministre chargé du commerce peut mettre fin à l'activité de toute société de commerce international qui n'aura pas respecté les dispositions de présente loi.

Article 10 : Les sociétés de commerce international constituées en vertu de la loi n 88-110 du 18 août 1988 doivent se conformer aux dispositions de la présente loi, dans un délai d'un an à partir de la date de publication de la présente loi.

¹³⁵ Ajouté par l'article 2 de la loi n°98-102 du 30 novembre 1998, complétant la loi n°94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.

¹³⁶ Ajouté par l'article 2 de la loi n°96-59 du 6 juillet 1996, modifiant et complétant la loi n°94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international.

¹³⁷ Modifié par l'article 15, point 20), de la loi n° 2017-8 du 14 février 2017, portant refonte du dispositif des avantages fiscaux.

Sont considérées comme dissoutes de plein droit, les sociétés qui ne sont pas conformées aux dispositions de la présente loi.

Article 11 : Sont abrogées toutes dispositions contraires à la présente loi et notamment la loi n 88-110 du 18 août 1988 fixant le régime applicable aux sociétés de commerce international.

La présente loi sera publiée au Journal Officiel de la République tunisienne et exécutée comme loi de l'État.

Tunis le 7 mars 1994.

Arrêté du ministre de l'Économie nationale du 12 avril 1994, fixant le capital minimum exigé pour la constitution des sociétés de commerce international.

Le ministre de l'Économie nationale,

Vu la loi n° 94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international et notamment son article 5,

Vu l'arrêté du 15 septembre 1988, fixant le capital minimum exigé pour la constitution des sociétés de commerce international résidentes,

Arrête :

Article premier : Le capital minimum exigé pour la constitution des sociétés de commerce résidentes et non résidentes est fixé à cent cinquante mille dinars (150.000 DT).

Le capital minimum fixé au paragraphe premier du présent article est réduit à vingt mille dinars (20.000 DT) pour les jeunes promoteurs.¹³⁸

Article 2 : Est abrogé l'arrêté du ministre de l'Industrie et du Commerce daté du 15 septembre 1988 susvisé.

Article 3 : Le présent arrêté sera publié au Journal Officiel de la République tunisienne.

Tunis le 12 avril 1994.

¹³⁸ Ajouté par l'article 1^{er} de l'arrêté du ministère du Commerce du 28 avril 1999 complétant l'arrêté du 12 avril 1994 fixant le capital minimum exigé pour les sociétés de commerce international.

Arrête du ministre du Commerce du 10 septembre 1996 fixant le montant minimum et le mode de calcul des ventes à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne et de la valeur du solde des opérations de négoce international et de courtage.

Le ministre du Commerce,

Vu la loi n° 94-42 du 7 mars 1994, fixant le régime applicable à l'exercice des activités des sociétés de commerce international, telle qu'elle a été modifiée et complétée par la loi n° 96-59 du 6 juillet 1996 et notamment son article 3.

Arrête :

Article premier : le montant minimum des ventes annuelles à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne réalisées par les sociétés de commerce international est fixé à un million de Dinars Tunisiens.

Article 2 : Les ventes annuelles visées à l'article premier comprennent le montant es exportations de marchandises et de produits d'origine tunisienne et celui du solde des opérations de négoce et de courtage internationaux pour les sociétés de commerce international résidentes.

Les ventes prévues par l'article 2 (nouveau) de la loi n° 94-42 du 7 mars 1994, couvrent, pour les sociétés de commerce international non résidentes, les importations réalisées pour le compte des opérateurs de commerce extérieur et destinées à la mise à la consommation sur le marché local, ainsi que les exportations de produits et marchandises d'origine tunisienne. À ce titre, sont exclues de ces ventes :

- les opérations d'importation de produits et marchandises à entreposer sous douane en vue de leur réexportation,
- les opérations d'exportation de marchandises et produits d'origine étrangère,
- les opérations d'importation de marchandises et produits effectuées en transit sur la Tunisie.¹³⁹

Article 3 : La valeur du solde des opérations de négoce international entrant dans le calcul du montant du chiffre d'affaires annuel minimum à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne est constituée de la différence entre le produit des ventes réalisées à l'étranger de produits d'origine étrangère et le montant des achats afférents auxdites opérations.

La valeur du solde résultant des opérations de courtage international entrant également dans la détermination du montant du chiffre d'affaires annuel minimum à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne est constituée des montants de commissions, perçus et effectivement rapatriés en Tunisie, au titre desdites opérations.

Article 4 : Le présent arrêté sera publié au Journal Officiel de la République tunisienne.

Tunis, le 10 septembre 1996.

¹³⁹ Ajouté par l'article 1^{er} de l'arrêté du ministre du Commerce du 3 décembre 1998, modifiant l'arrêté du 10 septembre 1996, relatif à la fixation du montant minimum et du mode de calcul des ventes à l'exportation de marchandises et de produits d'origine tunisienne et de la valeur du solde des opérations de négoce international et de courtage.

Table des matières

TABLE DES MATIÈRES

Première partie : Présentation du cadre législatif et réglementaire des sociétés de commerce international.....	7
Introduction.....	9
I. Cadre juridique des sociétés de commerce international agréées	10
II. Conditions d'exercice de l'activité du commerce international	11
1. Déclaration d'investissement	11
2. Capital minimum	12
3. Contrôle des autorités	13
III. Régime des exportations	14
IV. Quel cadre légal d'activité choisir ?	16
V. Avantages du cadre légal du commerce international.....	17
1. Personnes éligibles	17
2. Missions éligibles	18
3. Soutiens accordés	19
4. Mode de calcul de la subvention de transport	20
VI. Régime des changes et du commerce extérieur.....	22
1. Sociétés non résidentes	22
2. Sociétés résidentes.....	22
3. Transfert des dividendes vers l'étranger.....	23
VII. Vente sur le marché local et opérations connexes.....	24
1. Vente sur le marché local	24
2. Opérations connexes	24
VIII. Bénéfice du régime de l'entrepôt fictif	25
Deuxième partie : Régime fiscal des sociétés de commerce international	26
I. Catégories des sociétés de commerce international	28
II. Notion de produits et de marchandises d'origine tunisienne	34
1. Définition de produits et de marchandises d'origine tunisienne	34
2. Certificat d'origine.....	34
III. Modalité de calcul du pourcentage des ventes annuelles d'origine tunisienne.....	35
1. Modalité de calcul pour les sociétés résidentes	35

2.	Modalité de calcul pour les sociétés non résidentes.....	37
IV.	Statut du régime d'exportation.....	39
1.	Choix du régime : Partiellement ou totalement exportateur ?.....	39
2.	Changement du régime d'exportation.....	40
V.	Impôt sur les sociétés.....	42
1.	Discrimination selon le régime des changes.....	42
2.	Obligation d'établissement du décompte fiscal	42
3.	Régime de faveur lié à l'exportation.....	43
4.	Régime d'imposition du négoce et du courtage internationaux.....	46
5.	Bénéfice local	51
6.	Bénéfices exceptionnels non liés à l'activité principale	52
7.	Minimum d'impôt	53
8.	Délai du dépôt de la déclaration annuelle d'IS	53
VI.	Retenue à la source	56
1.	Montants payés par les sociétés de commerce international.....	56
2.	Montants payés au profit des sociétés de commerce international	56
VII.	Dégrèvement financier.....	58
1.	Cas des Sociétés totalement exportatrices	58
2.	Cas des Sociétés partiellement exportatrices	58
3.	Conditions requises pour les avantages du dégrèvement financier	59
4.	Problématiques liées à la définition d'investissement éligible.....	60
VIII.	Taxe sur la Valeur Ajoutée	62
1.	Sociétés partiellement exportatrices	62
2.	Sociétés totalement exportatrices.....	62
3.	Déchéance du régime suspensif de la TVA.....	63
IX.	Autres impôts et taxes.....	64
X.	Personnel étranger.....	66
	Bon à savoir	68
	Exemple d'illustration.....	69
	Annexes	77
	Textes juridiques fixant les dispositions relatives à l'exercice des activités des sociétés de commerce	85
	Table des matières.....	94



Accompagner vos projets.

Derrière chaque décision de dirigeant d'entreprise, il existe d'importants enjeux et face à chaque projet, des choix à faire, des directions à prendre.

Se faire accompagner par un expert du cabinet InFirst, c'est choisir de prendre du recul, d'analyser avant d'agir et décider dans un cadre sécurisant en toute connaissance de cause.

Vos enjeux sont les nôtres.

Dans un environnement économique en mutation constante et de plus en plus réglementé, votre entreprise a besoin de compétences spécialisées pour l'accompagner et assurer son développement.

Notre méthode est de vous écouter, de vous soutenir, d'élaborer avec vous des supports d'aide à la décision et de vous proposer des solutions adaptées en intégrant vos contraintes juridiques, comptables et fiscales.

Le choix InFirst.

Notre proximité et l'implication de nos associés nous permettent au quotidien de vous conseiller avec un souci constant de qualité, de disponibilité et de relation durable.

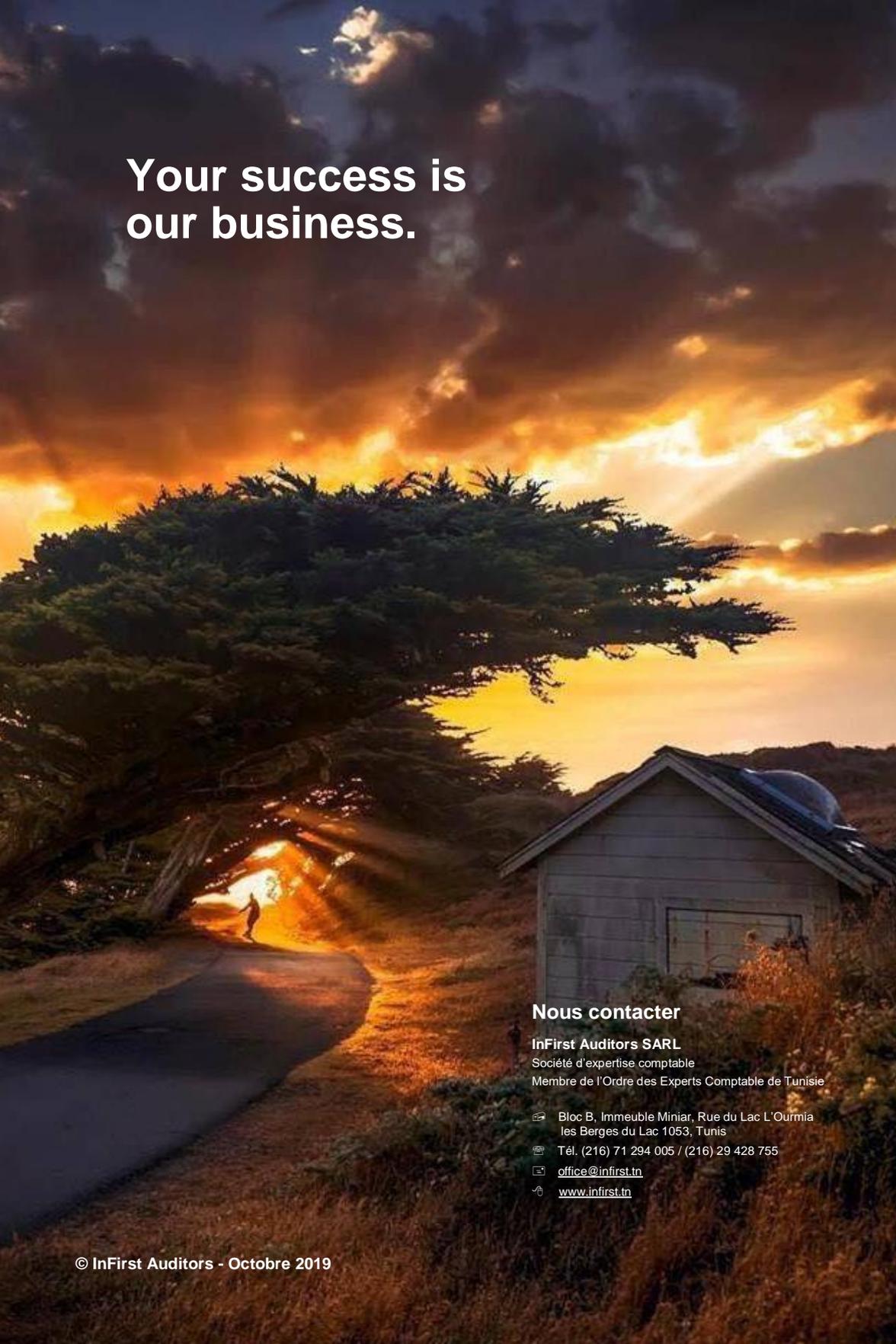
Grâce aux partenaires métiers de InFirst nous vous soutenons également dans vos projets aux différentes phases de développement (étude, organisation, certification, levée de fonds,...).

Un conseil personnalisé, une expertise reconnue.

Le cabinet InFirst vous apporte une expertise de pointe en matière fiscale et d'optimisation des avantages fiscaux et financiers.

Nos professionnels partagent des valeurs communes sur lesquelles ils fondent des relations professionnelles et personnelles de qualité.

**Gérer, c'est prévoir et anticiper,
pour prendre les bonnes décisions.**



**Your success is
our business.**

Nous contacter

InFirst Auditors SARL

Société d'expertise comptable

Membre de l'Ordre des Experts Comptable de Tunisie

✉ Bloc B, Immeuble Miniar, Rue du Lac L'Ourmia
les Berges du Lac 1053, Tunis

☎ Tél. (216) 71 294 005 / (216) 29 428 755

✉ office@infirst.tn

🌐 www.infirst.tn