

23 FEV 2015

A.Z  
ej 330

## NOTE COMMUNE N° 3/2015

**O B J E T** : Commentaire des dispositions de la loi n°2014-59 du 26 décembre 2014 portant loi de finances pour l'année 2015 relatives à la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur les distributions des bénéfices des établissements stables tunisiens des sociétés étrangères.

**Annexes** : - **Annexe N°1** : Tableau récapitulatif des revenus soumis à la retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS et les taux de la retenue correspondant.

- **Annexe N°2** : Tableau récapitulatif de la définition de certaines rémunérations faisant partie du champ d'application de la retenue à la source.

- **Annexe N°3** : liste des paradis fiscaux

### R E S U M E

#### **Retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés et impôt sur les distributions des bénéfices des établissements stables des sociétés étrangères**

La loi n°2014-59 du 26 décembre 2014 portant loi de finances pour l'année 2015 a prévu des mesures en matière de retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés et en matière d'impôt sur les distributions des établissements stables tunisiens des sociétés étrangères. Il s'agit de :

- 1) l'exonération des personnes physiques réalisant des revenus relevant de la catégorie des bénéfices des exploitations agricoles ou de pêche de la retenue à la source au taux de **1,5% (Article 35)**.
- 2) la réduction des taux de la retenue à la source : **(Article 17)**
  - a. **de 1,5% à 0,5%** pour les montants payés par **les entreprises totalement exportatrices** en contrepartie des acquisitions de marchandises, de matériel, d'équipements et de services dans le cadre des opérations d'exportation et pour les montants payés en contrepartie des acquisitions **auprès** des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de **10%** ;

**b. de 5% à 2,5%** au titre des honoraires, commissions, courtages, loyers et rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation payés par **les entreprises totalement exportatrices dans le cadre des opérations d'exportation.**

**3)** la généralisation de la retenue à la source libératoire au titre de l'IR ou de l'IS à tous les établissements stables tunisiens des entreprises étrangères dont la période d'activité en Tunisie ne dépasse pas 6 mois, et ce, au taux de :

- **5% pour les travaux de construction,**
- **10% pour les opérations montage,**
- **15% pour les autres services.**

**(Article 24)**

**4)** la mise à la charge du débiteur des montants soumis à la retenue à la source libératoire, l'impôt en cas de défaut ou d'insuffisance de retenue, et ce, selon la règle de prise en charge de l'impôt :  $\frac{100 \times t}{100-t}$ . **(Article 23)**

**5)** la soumission des établissements stables tunisiens relevant des sociétés étrangères à l'impôt sur les bénéfices distribués au taux de **5%**. **(Article 25)**

La loi de finances pour l'année 2015 a prévu des mesures concernant :

- la retenue à la source au taux de 1,5%,
- la retenue à la source au taux de 5% au titre des opérations d'exportation,
- la retenue à la source libératoire pour les établissements stables tunisiens relevant des entreprises étrangères exerçant en Tunisie pour une période ne dépassant pas 6 mois,
- l'impôt sur les distributions des bénéficiaires des établissements stables tunisiens des sociétés étrangères ;
- la prise en charge par le débiteur de la retenue à la source libératoire au titre de l'IR ou de l'IS en cas de non retenue ou de retenue insuffisante.

La présente note a pour objet de commenter lesdites mesures et de rappeler le fait générateur de la retenue à la source et la définition de la notion de certaines rémunérations objet de la retenue à la source.

## **I. En ce qui concerne la retenue à la source au taux de 1,5%**

### **1) Législation en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014**

Les montants égaux ou supérieurs à 1000 D TTC payés en contrepartie des acquisitions du secteur public et du secteur privé, de marchandises, de matériel, d'équipements et de services sont soumis à la retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS au taux de 1,5%.

Pour les montants payés par les entreprises totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur, la retenue à la source est exigible sur les paiements réalisés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014.

**Concernant les services, le taux de 1,5% s'applique lorsque le montant correspondant objet de la retenue à la source n'est pas soumis à un autre taux fixé par l'article 52 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.**

La retenue à la source susvisée n'est pas exigible sur les montants payés :

- dans le cadre des abonnements de téléphone, d'eau, d'électricité, de gaz, de journaux, de périodiques et de publications ;
- au titre des contrats d'assurance ;

- au titre des contrats de leasing, des contrats d'ijâra, des contrats de cession murabaha, des contrats d'istisna et des contrats de salam conclus avec les établissements de crédit ;
- en contrepartie des acquisitions de produits et services soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge bénéficiaire brute ne dépasse pas 6% conformément à la législation et aux réglementations en vigueur ;
- par les établissements de crédit en contrepartie des acquisitions dans le cadre des contrats de cession murabaha, et ce, lorsque le bénéficiaire desdits contrats est une personne non tenue légalement d'effectuer la retenue à la source,
- en contrepartie des acquisitions faites dans le cadre du mécanisme des sukuk prévu par la législation y afférente.

## 2) Apport de la loi de finances pour l'année 2015

Les articles 17, 30 et 35 de la loi de finances pour l'année 2015 ont:

- étendu le champ d'application de la retenue à la source **au taux de 1,5%** aux commissions payées par les opérateurs de réseaux de télécommunication **aux distributeurs agréés ;**
- exonéré les personnes physiques réalisant des revenus relevant de la catégorie des bénéfices des exploitations agricoles ou de pêche de la retenue à la source **au taux de 1,5%** au titre de leurs ventes de produits agricoles et de pêche.
- réduit le taux de la retenue à la source de **1,5% à 0,5%** pour :
  - les montants payés par les sociétés totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur (entreprises régies par le code d'incitation aux investissements, sociétés de commerce international totalement exportatrices et entreprises implantées dans les parcs d'activités économiques) en contrepartie de leurs acquisitions de marchandises, de matériel, d'équipements et de services dans le cadre d'une opération d'exportation au sens de la législation fiscale en vigueur ; il s'agit des ventes au profit des entreprises totalement exportatrices dont les produits bénéficient des avantages de l'exportation, ce qui exclut les ventes de produits importés ou de

services non liés à l'opération de l'exportation qui restent soumises à la retenue à la source de 1,5%,

- les montants payés en contrepartie d'acquisitions auprès des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 10% visées au troisième alinéa du paragraphe I de l'article 49 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

## **II. En ce qui concerne la retenue à la source au taux de 5% au titre des opérations d'exportation**

### **1) Législation en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014**

Les montants payés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014 par les entreprises totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur telles que sus-indiquées au titre des honoraires, commissions, courtage, loyers et rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation dans le cadre des **opérations d'exportation au sens de la législation fiscale en vigueur** sont soumis à la retenue à la source au taux de **5%**.

### **2) Apport de la loi de finances pour l'année 2015**

L'article 17 de la loi de finances pour l'année 2015 a réduit le taux de la retenue à la source due sur les montants susvisés et payés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015 par les entreprises totalement exportatrices au sens de la législation fiscale en vigueur dans le cadre des opérations répondant à la définition de l'exportation au sens de ladite législation **de 5% à 2,5%**.

Il s'agit :

- des montants des loyers des immeubles payés par les sociétés implantées dans les parcs d'activités économiques prévus par la loi n°92-81 du 03 août 1992 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents aux gestionnaires desdits parcs ;
- des honoraires payés aux personnes morales et aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel.

La retenue à la source de 2,5% s'applique également aux honoraires payés aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu sur la base de

l'assiette forfaitaire lorsque **ces personnes ont la qualité de « totalement exportateur »**.

(définition à l'annexe N°2)

- des commissions et des courtages payés aux sociétés de commerce international qui respectent les conditions de la loi n°94-42 du 07 mars 1994 relative au régime applicable sur l'exercice des activités des sociétés du commerce international telle que complétée et modifiée par les textes subséquents (définition à l'annexe N°2);
- des rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation (définition à l'annexe N°2).

Il y a lieu de noter que la retenue à la source au taux de **0,5%** et au taux de **2,5%** au titre de l'exportation s'applique seulement si les montants objet de la retenue à la source sont payés en contrepartie d'opérations répondant à la définition de l'exportation au sens de la législation fiscale en vigueur.

Ces taux s'appliquent aux entreprises dont la période de déduction totale des revenus ou des bénéfices provenant de l'exportation a expiré, et ce, quelque soit le cadre juridique dans lequel l'entreprise exerce.

Les montants payés aux entreprises qui bénéficient encore de la déduction totale des bénéfices ou des revenus provenant de l'exportation, restent non concernés par la retenue à la source. Dans ce cas, l'exonération de la retenue à la source, est subordonnée à la présentation par le bénéficiaire des montants d'une attestation d'exonération de la retenue à la source délivrée par les services des impôts compétents.

Il est à préciser, par ailleurs, que les entreprises qui déduisent seulement une quote-part des bénéfices provenant de l'exportation et relative à une opération de réinvestissement au sein de l'entreprise ne peuvent pas se faire prévaloir d'une attestation de non retenue à la source et restent donc soumises à la retenue à la source y compris sur les montants dont les bénéfices sont totalement déductibles.

### **III. En ce qui concerne les établissements stables tunisiens des entreprises étrangères exerçant en Tunisie pour une période qui ne dépasse pas 6 mois**

#### **1) Législation en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014**

##### ***a- Paiement de l'impôt sur la base des montants bruts***

Les entreprises non résidentes et établies en Tunisie pour une période qui ne dépasse pas 6 mois dans le domaine de la construction, du montage ou de la surveillance s'y rattachant, sont soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au titre des montants leur revenant dans ce cadre, par voie de retenue à la source libératoire.

La retenue à la source est effectuée selon les taux suivants :

- 5% du montant brut des rémunérations pour les travaux de construction ;
- 10% du montant brut des rémunérations pour les opérations de montage ;
- 15% du montant brut des rémunérations pour les activités de surveillance.

A cet effet, lesdites entreprises et bien qu'elles soient établies en Tunisie sont dispensées :

- de la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises,
- du dépôt de la déclaration de l'IR ou de l'IS.

Toutefois, elles restent tenues de respecter toutes les autres obligations fiscales en vigueur.

##### ***b- Option pour le paiement de l'impôt sur la base des bénéfices nets***

Les entreprises susvisées ont le droit d'opter pour le paiement de l'impôt par voie de dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt sur la base des bénéfices nets dégagés par la comptabilité tenue à cet effet.

L'option pour l'imposition sur la base des revenus ou des bénéfices nets réalisés est exercée par voie d'une demande qui doit être déposée à cette fin par les entreprises concernées auprès du bureau des impôts compétent, et ce, lors du dépôt de la déclaration d'existence prévue par l'article 56 du code de l'IRPP et de l'IS.

La demande en question doit être formulée en double exemplaire. Le chef du bureau des impôts compétent y appose son visa et remet une copie à l'entreprise concernée qui se charge de la présenter au débiteur des sommes objet de la retenue à la source. Une copie de la demande visée est conservée dans le dossier fiscal de l'entreprise concernée.

A défaut de production par l'entreprise de la demande d'option visée par les services des impôts compétents, le débiteur des sommes est tenu d'effectuer la retenue à la source au taux de 5%, 10% ou 15% selon le cas.

En cas d'option pour le paiement de l'IR ou de l'IS sur la base des revenus ou des bénéfices nets réalisés en Tunisie, la retenue à la source est effectuée dans ce cas, par le débiteur des sommes selon les taux fixés par l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS en fonction de la nature de la rémunération. Cette retenue à la source est déductible de l'IR ou de l'IS dû, par les entreprises non résidentes concernées, sur la base de leurs revenus ou bénéfices nets réalisés en Tunisie au titre des activités susmentionnées.

Il est à préciser qu'en cas d'option et de non respect des obligations fiscales et comptables exigibles, l'IR ou l'IS dû par les entreprises concernées ne doit pas être inférieur au montant de l'impôt calculé sur la base de la retenue à la source liquidée sur les montants bruts aux taux de 5%, 10% ou 15% selon le cas.

## **2) Apport de la loi de finances pour l'année 2015**

L'article 24 de la loi de finances pour l'année 2015, a étendu la retenue à la source libératoire susvisée à tous les établissements stables tunisiens des entreprises étrangères qui réalisent des services en Tunisie pour une période ne dépassant pas 6 mois. De ce fait, tous les montants payés en contrepartie de services réalisés en Tunisie dans le cadre d'un établissement stable pour une période qui ne dépasse pas 6 mois sont soumis à la retenue à la source libératoire au taux de 15%.

Il va sans dire que les montants payés au titre des opérations de construction et de montage restent soumises à la retenue à la source libératoire respectivement aux taux de 5% et de 10%.

Il reste entendu également que l'option pour le paiement de l'impôt par voie de dépôt de déclaration annuelle reste possible pour ces établissements stables tel que précisé ci-dessus.

#### IV. En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices distribués

##### 1) Législation en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014

###### *a. Bénéfices ou revenus distribués par les sociétés résidentes en Tunisie et par les fonds communs de placement*

Les bénéfices ou revenus distribués à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015 par les sociétés résidentes en Tunisie, par les fonds communs de placement en valeurs mobilières prévus par le code des organismes de placement collectif et par les fonds d'amorçage sont soumis à une retenue à la source libératoire au taux de :

- **5%** lorsqu'ils sont distribués à :

- des personnes physiques résidentes en Tunisie ;
- des personnes non résidentes physiques ou morales.

- **25%** lorsqu'ils sont distribués à des personnes résidentes dans des paradis fiscaux tels que fixés par la liste annexée au décret n°2014-3833 du 3 octobre 2014. (annexe N°3).

Pour les **personnes physiques** résidentes et non résidentes, la retenue à la source susvisée est déductible de l'impôt sur le revenu annuel ou est restituable, et ce, si leurs revenus distribués ne dépassent pas 10.000 dinars annuellement.

Il est entendu par bénéfices ou revenus distribués :

- les bénéfices ou produits non affectés aux réserves et non incorporés dans le capital ;
- les revenus des parts des fonds susvisés à l'exception de la plus value relative à ces parts et des droits s'y rattachant.

La retenue à la source au titre des distributions des bénéfices n'est pas due sur :

- les bénéfices et les revenus distribués aux personnes morales résidentes en Tunisie ;

- les bénéfices distribués à partir des fonds propres figurant au bilan de la société distributrice au 31 décembre 2013 tels qu'ils ont été mentionnés dans les notes aux états financiers déposées au titre de l'année 2013 ;

Pour les entreprises qui ont un exercice ouvert en 2013 et clôturé en 2014, les fonds propres exonérés de l'impôt sont ceux arrêtés au 31 décembre 2013, ils doivent être mentionnés dans les notes aux états financiers déposées au titre de l'exercice 2013- 2014.

- les bénéfices ou les revenus distribués qui bénéficient d'une exonération en vertu d'une convention de non double imposition ou en vertu d'une autre convention ou de textes particuliers tel le cas de la législation relative aux hydrocarbures.

La non retenue à la source sur les distributions effectuées à partir des fonds propres figurant aux états financiers tel que sus-indiqué est subordonnée à la distinction dans le procès verbal de l'assemblée générale qui a décidé la distribution, entre la part des bénéfices distribués à partir des fonds propres non imposables et la part des autres bénéfices concernés par la retenue à la source. A défaut, l'impôt est dû sur le montant total distribué ou sur la base de la valeur des biens en cas de distribution des bénéfices en nature.

#### ***b. Bénéfices réalisés par les établissements stables tunisiens des sociétés non résidentes en Tunisie***

Conformément aux dispositions du paragraphe II de l'article 29 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, sont considérés comme **revenus distribués au profit des associés non résidents en Tunisie notamment les bénéfices réalisés en Tunisie par les établissements tunisiens des sociétés étrangères.**

Sur cette base, la retenue à la source au taux de 15% due sur les revenus de source tunisienne réalisés par les non résidents et non établis en Tunisie est applicable aux bénéfices des établissements stables tunisiens présumés distribués au profit des associés non résidents.

**Sachant que cette retenue n'a pas été appliquée pour les bénéfices desdits établissements stables présumés distribués et réalisés au titre des exercices antérieurs à l'année 2015 du fait de l'exonération des dividendes par la législation en vigueur.**

## 2) Apport de la loi de finances pour l'année 2015

L'article 25 de la loi de finances pour l'année 2015 a réduit le taux d'imposition des bénéfices des établissements stables tunisiens des sociétés étrangères **considérés distribués** au profit des associés non résidents en Tunisie de **15% à 5%**.

L'imposition a lieu au taux de 25% lorsque les bénéficiaires sont des personnes résidentes dans des paradis fiscaux. (annexe N°3)

Cette mesure concerne :

- a- les établissements stables tunisiens des sociétés résidentes dans des pays n'ayant pas conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition.
- b- les établissements stables tunisiens des sociétés résidentes dans des pays ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie lui accordant le droit de prélever un impôt sur les bénéfices des établissements stables présumés distribués, il s'agit des conventions signées avec:
  - l'Autriche,
  - Le Canada,
  - Le Danemark
  - Les Etats-Unis d'Amérique
  - La France,
  - L'Indonésie,
  - Le Norvège,
  - Le Suède,
  - Le Sénégal.

Par ailleurs, la loi de finances pour l'année 2015 a également prévu des mesures permettant l'imposition des bénéfices distribués à l'étranger par les sociétés non résidentes possédant des établissements stables en Tunisie, **et ce, dans le cas où la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et les pays de résidence desdites sociétés le permet**. Il s'agit des conventions signées avec l'Espagne, le Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord et le Cameroun.

Il reste entendu que lorsqu'une société non résidente possède plus qu'un établissement stable en Tunisie, l'impôt sur les bénéfices distribués, comme c'est le cas de l'impôt sur les sociétés, est dû sur l'ensemble des bénéfices de tous les

établissements stables toute compensation étant faite entre les résultats bénéficiaires et les résultats déficitaires desdits établissements.

## **V. Fait générateur et assiette de la retenue à la source**

### **➤ Cas général**

La retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés est effectuée lors du paiement des montants faisant partie du champ d'application de la retenue, par la personne qui paie ces montants, que ce paiement soit pour son propre compte ou pour le compte d'autrui et nonobstant le régime fiscal du débiteur effectif.

En conséquence, la retenue à la source est due dans tous les cas par la personne chargée du paiement des montants objet de la retenue à la source sauf si le paiement est effectué par le débiteur lui même et qui est :

- une personne physique soumise à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire prévu par l'article 44 bis du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés,
- un particulier,
- une personne non résidente non établie en Tunisie.

Il est entendu par paiement, le paiement en espèces ou la remise du bien ou toute autre opération en tenant lieu ayant pour objet de mettre les montants ou les biens à la disposition du bénéficiaire tels que le virement du montant à un compte bancaire, l'émission d'un chèque ou d'une lettre de change auxquels cas la retenue à la source est exigible à la date de l'émission, ou encore le paiement par compensation.

**C'est ainsi que lorsque le paiement des dividendes est réalisé par une personne autre que la société distributrice tels que les intermédiaires agréés administrateurs, la retenue à la source au titre des dividendes est due par ces personnes.**

**Toutefois, la retenue à la source reste due par le débiteur effectif des dividendes lorsque les personnes chargées du paiement sont non résidentes et non établies en Tunisie.**

L'assiette de la retenue à la source est constituée par le montant brut toute taxe comprise des rémunérations se trouvant dans le champ d'application de la retenue à la source prévu par les articles 52 et 53 du code de l'IRPP et de l'IS.

Toutefois, ladite assiette ne comprend pas les montants n'ayant pas le caractère de recettes à l'instar des montants payés pour le compte des clients tels que les droits d'enregistrement et de timbre payé par les huissiers, les droits de douane payés par les transitaires,...

Par ailleurs, pour le cas des paiements pour le compte d'autrui, la personne qui paye les montants et effectue la retenue à la source doit les porter sur la déclaration mensuelle et sur la déclaration de l'employeur prévue par l'article 55 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, et ce, dans la rubrique réservée à cet effet.

➤ **Cas particulier des bénéfices réalisés par les établissements stables tunisiens des sociétés non résidentes et des bénéfices distribués à l'étranger par les sociétés non résidentes ayant des établissements stables en Tunisie**

Etant donné que les bénéfices réalisés par les établissements stables tunisiens des sociétés non résidentes sont considérés distribués dès leur réalisation, les établissements stables en question sont tenus de déclarer ces bénéfices distribués et de payer l'impôt à ce titre au taux de 5%, ou éventuellement au taux de 25% pour les établissements stables relevant des sociétés résidentes dans des paradis fiscaux tel que précisé ci-haut, lors de la déclaration de l'impôt sur les sociétés dû sur leurs bénéfices réalisés en Tunisie, et ce, dans la rubrique réservée à cet effet au niveau de ladite déclaration.

Cette même règle s'applique à l'impôt dû sur les distributions faites à l'étranger par les sociétés résidentes en Espagne, au Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord et au Cameroun et disposant d'établissements stables en Tunisie.

▪ ***En ce qui concerne l'assiette de l'impôt sur les distributions des bénéfices par les établissements stables tunisiens***

L'assiette de l'impôt au titre des bénéfices des établissements stables tunisiens réputés distribués est constituée par le bénéfice comptable déduction faite de l'impôt sur les sociétés dû, le cas échéant.

Cette règle s'applique aux établissements stables tunisiens des sociétés résidentes dans des pays n'ayant pas conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie et aux établissements stables tunisiens des sociétés résidentes dans chacun des pays suivants :

- l'Autriche,
- le Canada,
- le Danemark,
- les Etats-Unis d'Amérique,
- l'Indonésie,
- le Suède.

Certaines conventions prévoient des dispositions particulières pour la détermination de l'assiette de l'impôt dû par les établissements stables au titre des bénéfices distribués, et ce, en cas d'imposition de la société mère dans le pays de résidence au titre de tous ses bénéfices distribués. Il s'agit des conventions conclues avec :

- la France,
- le Norvège,
- le Sénégal.

Dans ce cas, lesdites conventions prévoient la répartition de l'assiette de l'impôt dû sur les bénéfices réputés distribués desdits établissements stables entre la Tunisie et le pays concerné, afin d'éviter la double imposition des bénéfices distribués. Cette répartition a lieu en appliquant aux bénéfices comptables du ou des établissements stables tunisiens le ratio suivant :  $\frac{A}{B}$ .

Il est entendu par :

- « A » : bénéfices ou résultats comptables provenant de l'ensemble des établissements stables situés en Tunisie et relevant de la société résidente dans l'autre pays,
- « B » : bénéfices ou résultats comptables totaux de la société résidente dans l'autre pays.

Il est par ailleurs, à préciser que conformément aux conventions conclues avec les pays susvisés, lorsque le résultat comptable total de la société mère est nul ou négatif alors que celui du ou des établissements stables tunisiens leur appartenant

est positif, la répartition s'effectue sur la base antérieurement dégagée, et en absence de telle base, la répartition s'effectue selon une quotité fixée par commune entente entre les autorités fiscales tunisiennes et celles du pays concerné.

- *En ce qui concerne l'assiette de l'impôt sur les distributions des bénéfiques à l'étranger par les sociétés non résidentes ayant des établissements stables en Tunisie*

L'assiette de l'impôt sur les bénéfiques distribués à l'étranger par une société résidente en **Espagne** est déterminée en appliquant aux bénéfiques comptables du ou des établissements stables tunisiens le ratio :  $\frac{A}{B}$  susvisé.

Ce principe est également appliqué pour les distributions faites par les sociétés résidentes au **Cameroun** ayant des établissements stables en Tunisie. Dans ce cas, ledit ratio est déterminé compte tenu du chiffre d'affaires hors taxe du ou des établissements stables tunisiens et celui de la société résidente au Cameroun.

Par contre, pour les distributions faites par les sociétés résidentes au **Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord**, l'assiette de l'impôt sur lesdites distributions est déterminée conformément à la législation en vigueur en Tunisie soit les bénéfiques comptables du ou des établissements stables tunisiens déduction faite de l'impôt sur les sociétés dû, le cas échéant.

## **VI. En ce qui concerne la prise en charge de la retenue à la source libératoire**

### **1) Législation en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014**

Sous réserve des exonérations prévues par les conventions internationales ou par le droit commun, les personnes non résidentes et non établies qui réalisent des revenus de source tunisienne sont soumises à l'impôt en Tunisie par voie de retenue à la source libératoire au titre de l'IR ou de l'IS selon :

- les taux prévus par les conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et leur pays de résidence ;
- les taux prévus par le droit commun lorsqu'ils sont inférieurs aux taux conventionnels ou lorsque les bénéficiaires des montants sont résidents dans

des pays n'ayant pas conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition.

En cas de non retenue à la source en Tunisie pour quelque motif que ce soit ou en cas d'insuffisance de retenue, il est fait application de la retenue à la source selon le taux prévu par le droit commun calculé selon la formule de prise en charge, et ce, conformément aux dispositions de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS qui stipulent que les retenues à la source non opérées sur les montants payés aux non résidents en Tunisie sont considérées à la charge du débiteur domicilié ou établi en Tunisie.

## 2) Apport de la loi de finances pour l'année 2015

L'article 23 de la loi de finances pour l'année 2015 a étendu la prise en charge de la retenue à la source non opérée ou insuffisamment opérée par le débiteur à tous les montants objet d'une retenue à la source libératoire au titre de l'IR ou de l'IS en confirmant sa liquidation selon la formule de prise en charge fiscale suivante :

$$\frac{100 \times t}{100 - t}$$

Sur la base de ce qui précède, la prise en charge s'applique à toute retenue à la source libératoire non effectuée ou insuffisamment effectuée :

### ➤ Pour les résidents :

- sur les bénéfices distribués au profit de personnes physiques ;

**Cette règle s'applique également en cas de distribution des bénéfices en nature. La retenue est due, dans ce cas, par la société distributrice selon la formule de prise en charge de l'impôt, et ce, lorsque la société accorde aux associés des biens en nature dont la valeur correspond à leur part dans les bénéfices distribués.**

- sur les revenus de capitaux mobiliers payés aux personnes morales qui sont totalement exonérées de l'IS en vertu de la législation en vigueur et aux entités se trouvant hors du champ d'application de cet impôt tels que les fonds communs de placement en valeurs mobilières, les fonds d'amorçage...

➤ **Pour les non résidents :**

- sur tous les revenus de source tunisienne réalisés par les non résidents et non établis et passibles de la retenue à la source, la formule de prise en charge, dans ce cas, s'applique selon le taux prévu par le droit commun nonobstant le taux prévu par les conventions de non double imposition,
- sur les traitements et salaires soumis à la retenue à la source libératoire de 20%,
- sur les rémunérations revenant aux non résidents et établis en Tunisie passibles de la retenue à la source libératoire respectivement de 5%, 10% ou 15% (chantiers de construction, opérations de montages et autres services).

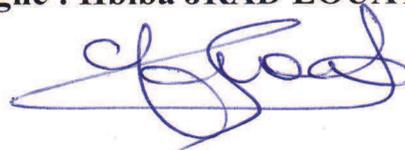
Il y a lieu de signaler que la retenue à la source calculée selon la formule de prise en charge susvisée :

- est majorée des pénalités de retard calculées conformément à la législation fiscale en vigueur en cas de paiement hors délai.
- n'est pas déductible pour la détermination de l'assiette imposable du débiteur des sommes objet de ladite retenue.

La présente note commune ainsi que ces annexes annulent et remplacent toutes les notes communes antérieures en la matière et notamment les notes communes N°23/90, N° 8/94 et N°28/2004.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES  
ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

**Signé : Hbiba JRAD LOUATI**



**ANNEXE N°1 à la note commune N°3/2015**

**Champ d'application et taux de la Retenue à la source  
Au titre de l'IR ou de l'IS**

| <b>Champ d'application</b>   | <b>Taux</b>  |
|--|--|
| Honoraires, commissions, courtages, loyers et rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation.   | Export : 2.5%<br>Local : 15%   |
| Honoraires servis aux personnes morales et aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel.  | Export : 2.5%<br>Local : 5%  |
| Honoraires servis aux bureaux d'études justifiant qu'au moins 50% de leur CA HT au titre de l'exercice précédent proviennent de l'exportation.   | 2,5%<br>(export et local)  |
| Loyers d'hôtels payés aux personnes morales et aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel   | 5%   |
| Rémunérations servies aux artistes, aux créateurs et aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, et ce, au titre de la production, la diffusion et la présentation des œuvres théâtrales, scéniques, musicales, littéraires et plastiques | 5%   |
| Rémunérations servies à des non résidents non établis en Tunisie   | 15% <sup>(1)</sup> ou <b>25% pour les résidents dans des paradis fiscaux</b> |
| Revenus de capitaux mobiliers  | 20% <sup>(1)</sup> ou <b>25% pour les résidents dans des paradis fiscaux</b> |
| Intérêts des prêts servis aux banques non résidentes non établies  | 5% <sup>(1)</sup> ou <b>25% pour les résidents dans des paradis fiscaux</b>  |
| Jetons de présence   | 20% ou <b>25% pour les résidents dans des paradis fiscaux</b>                |

(1) Le taux prévu par la convention de non double imposition est applicable lorsqu' il est inférieur à ce taux.

| Champ d'application  | Taux  |
|--|---|
| Dividendes (distribués à partir du 1/1/2015)   | Personnes résidentes :<br>- PP: 5%<br>- PM: 0%<br><br>Personnes non résidentes :<br>- PP et PM: 5%<br><b>- PP et PM résidentes dans des paradis fiscaux : 25%</b> |
| Cession de fonds de commerce   | 2,5%  |
| Cession d'immeubles :<br>- Par les personnes morales résidentes et les personnes physiques résidentes et non résidentes<br><br>- Par les personnes morales non résidentes et non établies en Tunisie         | 2,5%<br><br><br>15%   |
| Cession d'actions ; parts sociales et parts des fonds par des PM ou PP non résidentes:<br>- personnes physiques<br><br>- personnes morales   | 10% de la plus value plafonnée à 2,5% du prix de cession<br><br>25% de la plus value plafonnée à 5% du prix de cession  |
| Rémunérations payées aux non résidents et établis en Tunisie pour une période n'excédant pas 6 mois au titre :<br><br>- des travaux de construction,<br>- des opérations de montage<br>- des autres services | 5%<br><br>10%<br><br>15%  |

| <b>Champ d'application</b>  | <b>Taux</b>   |
|---|---|
| Montant $\geq$ 1000 D TTC au titre des acquisitions de biens et de services. <sup>(*)</sup>   | 1,5%<br>05.% si export ou acquisitions auprès des sociétés soumises à l'IS au taux de 10%   |
| Commission revenant aux distributeurs agréés des opérateurs de réseaux de télécommunications.   | 1,5%  |
| <p>Traitements, salaires, pensions et rentes viagères :</p> <p><b>1- Paie informatisée</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* salaire de base</li> <br/> <li>* primes occasionnelles</li> </ul> <p><b>2- Paie non informatisée</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* salaire de base</li> <br/> <li>* primes occasionnelles</li> </ul> | <p>l'impôt annuel calculé selon le barème divisé par le nombre de paies.</p> <p>différence entre l'impôt annuel déterminé selon le barème sur la base du traitement annuel majoré de la prime et l'impôt annuel déterminé sur la base du traitement annuel sans tenir compte de la prime.</p> <p>Selon barème établi par l'administration.</p> <p>Pour les salaires + primes &gt; à 5.000 Dinars : 20% de la prime diminuée de 10%.</p> |

<sup>(\*)</sup> Sous réserve des exonérations prévues par la législation en vigueur.

| <b>Champ d'application</b>  | <b>Taux</b> |
|---|-------------|
| Rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale  | 15%         |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- Traitements, salaires, et rémunérations occasionnelles ou accidentelles en dehors de l'activité principale payées aux salariés non résidents qui travaillent en Tunisie pour une ou des périodes ne dépassant pas en totalité 6 mois</li> <li>- Les rémunérations revenant aux salariés de nationalité étrangère travaillant auprès des entreprises totalement exportatrices, des organismes financiers non résidents ou auprès des entreprises pétrolières</li> </ul> | 20%         |

**ANNEXE N°2 à la note commune N°3 /2015**

**Définition de certaines rémunérations faisant partie du champ d'application de la retenue à la source**

| <b>montants objet de la retenue</b> | <b>définition</b>   | <b>exemples</b>  |
|-------------------------------------|---|--|
| Loyers                              | Montants payés en contrepartie de la location des propriétés bâties et non bâties y compris les propriétés agricoles et les fonds de commerce.  | <p>locaux commerciaux, terrains non bâtis, centres d'affaires dans le cadre des contrats de domiciliation, locaux équipés, espaces destinés aux affiches publicitaires, unités fixes de stockage des céréales et de pétrole...</p> <p>espaces d'exposition dans les foires commerciales, espaces dans les centres commerciaux ou places de parking.</p>  |
| Honoraires                          | Rémunérations payées en contrepartie de l'exercice des professions indépendantes où l'activité intellectuelle joue un rôle prépondérant et qui consistent en la pratique personnelle en toute indépendance des professions en question. | <p><b>professions médicales :</b> médecine générale, chirurgie, médecine vétérinaire, infirmerie, kinésithérapie, rééducation orthopédique, orthophonistes, nutritionnistes, délégués médicaux, centres de radiographie, laboratoires d'analyses médicales...</p> <p><b>professions juridiques :</b> avocats, commissariat aux comptes, conseil juridique et fiscal, huissiers, notaires, comptabilité et expertise comptable, formation ...</p> <p><b>professions techniques :</b> études, architecture, aménagement de territoire, topographie, architecture d'intérieur, services d'ingénierie de</p> |

| montants objet de la retenue  | définition  | exemples   |
|---|---|--|
|   |   | fixation et de mise en marche des réseaux de la télécommunication et de l'informatique...  |
| Commissions   | Les montants revenant au mandataire qui agit dans le cadre d'un contrat de commission au sens de l'article 601 du code de commerce qui prévoit que le mandataire agit en son propre nom pour le compte du mandant et sous ses ordres. | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Commissions réalisées dans le cadre des contrats de promotion ou de distribution des produits et dans le cadre de l'exploration de marchés.</li> <li>- Montants revenant aux banques au titre de la collecte des primes d'assurance pour le compte des compagnies d'assurance.</li> <li>- Commissions revenant aux gestionnaires des actifs des organismes financiers et fonds de placement.</li> <li>- Commissions des agences de voyage...</li> </ul> |
| Courtage  | Opérations commerciales qui consistent en la mise en rapport entre personnes en vue de la réalisation d'opérations sans mandat.   | Mise en relation des vendeurs et des acheteurs, mise en relation des producteurs agricoles et des industriels .  |
| Rémunérations des activités non commerciales qu'elle soit l'appellation | Tous les autres montants qui ne relèvent pas des honoraires et payés en contrepartie de l'exercice des activités non commerciales à but lucratif.   | - Montants payés en contrepartie des droits d'auteur au titre des œuvres artistiques, littéraire, ou scientifique et montants payés aux peintres, sculpteurs, artistes, compositeurs, auteurs ou journalistes, les rémunérations payées aux agents d'assurance, auto-écoles, interprètes, écrivains publics...   |

| <b>montants objet de la retenue</b>  | <b>définition</b>   | <b>exemples</b>   |
|--|---|---|
| Autres services dont la contrepartie est égale ou supérieure à 1000 Dinars | Montant en contrepartie de l'acquisition de tout service non concerné par les taux de retenue susmentionnés et de marchandises, d'équipements et de matériel. | <ul style="list-style-type: none"> <li>- location de biens meubles ;</li> <li>- transporteurs médicaux ;</li> <li>- services administratifs ;</li> <li>- maintenance, entretien et réparation ;</li> <li>- construction, montage ;</li> <li>- mise à disposition de la main d'œuvre...</li> </ul> |

## **ANNEXE N°3 à la note commune N°3/2015**

**Liste des paradis fiscaux concernés par les dispositions de l'article 44 de la loi n°2013-54 du 30 décembre 2013, portant loi de finances pour l'année 2014**

**(Décret N°2014-3833 du 3 octobre 2014)**

- Delaware (États-Unis)
- Anguilla (Royaume-Uni)
- Bermudes (Royaume-Uni)
- Îles Caïmans (Royaume-Uni)
- Gibraltar (Royaume-Uni)
- Montserrat (Royaume-Uni)
- Îles Turques-et-Caïques (Royaume-Uni)
- Îles Vierges britanniques (Royaume-Uni)
- Guernesey (Royaume-Uni)
- Jersey (Royaume-Uni)
- Saint-Martin (France)
- Sint Maartin (Pays-Bas)
- Antilles néerlandaises (Pays-Bas)
- Curaçao (Pays-Bas)
- Îles Cook (Nouvelle-Zélande)
- Niue (Nouvelle-Zélande)
- Antigua-et-Barbuda
- Aruba
- Barbade
- Belize
- Costa Rica
- Dominique
- Grenade
- Liberia
- Îles Marshall
- Nauru
- Panama
- Philippines
- Saint-Christophe-et-Niévès
- Saint-Vincent-et-les Grenadines
- Sainte-Lucie

- Samoa
- Uruguay
- Vanuatu
- Djibouti