

NOTE COMMUNE N° 4/2014

O B J E T : Commentaire des dispositions des articles 24, 51, 52, 54, 81 et 92 de la loi n°2013-54 du 30 décembre 2013 portant loi de finances pour l'année 2014.

RESUME

Dispositions de la loi de finances pour l'année 2014 relatives à la retenue à la source

Les articles 24, 51, 52, 54, 81 et 92 de la loi n°2013-54 du 30 décembre 2013 portant loi de finances pour l'année 2014 ont prévu des mesures relatives à la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés et au titre de la taxe sur la valeur ajoutée et portant sur :

1) la révision du champ d'application et de l'assiette de la retenue à la source au taux de 1.5%, et ce par :

- a. l'unification** de l'assiette de ladite retenue en la fixant à un montant égal ou supérieur à **1000D** toutes taxes comprises,
- b. l'extension** de l'obligation de retenue aux **personnes réalisant des bénéfices non commerciaux et soumises à l'impôt sur le revenu selon l'assiette forfaitaire**,
- c. l'exonération** de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés et au titre de la taxe sur la valeur ajoutée des montants payés 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%**. (**Article 51**)

2) l'instauration de l'obligation d'effectuer la retenue à la source sur les montants couverts par le champ d'application de la retenue à la source et payés au nom des personnes non tenues légalement de ladite retenue. (**Article 51**)

3) **l'imposition** des traitements et salaires servis aux **salariés non résidents** qui travaillent en Tunisie pour une période **ne dépassant pas 6 mois, et ce**, par voie de retenue à la source libératoire au taux de **20%**. (**Article 52**)

4) **la suppression de l'exonération des redevances** payées par les entreprises totalement exportatrices aux non résidents non établis. (**Article 54**)

5) **la réduction** du taux de la retenue à la source au titre des honoraires, commissions, courtages, loyers et rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation **provenant des opérations d'exportation de 15% à 5%**. (**Article 51**)

6) **l'exonération de la retenue à la source au titre de l'IS des primes de réassurance rétrocédées et des primes assurance payées aux réassureurs non résidents-non établis**, et ce, sous réserve de réciprocité. (**Article 24**)

7) **l'exonération** de la retenue à la source des montants payés au titre des acquisitions effectuées :

- par **les établissements de crédit dans le cadre des contrats de vente murabaha**, et ce, lorsque les bénéficiaires desdits contrats ne sont pas tenus d'effectuer la retenue à la source.

L'exonération s'applique aux contrats de vente murabaha conclus avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2014 et sans donner lieu au remboursement de montants déjà recouverts,

- dans le cadre du mécanisme **des sukuk islamiques**. (**Article 81**)

8) **la subordination** de :

- la distribution des bénéfices aux non résidents ayant acquis des titres auprès d'autres personnes non résidentes par la justification du paiement par le cédant de l'impôt exigible au titre de la plus-value provenant de la cession desdits titres.
- l'enregistrement des actes portant mutation de la propriété des immeubles sis en Tunisie entre non résidents non établis en Tunisie par la présentation d'une attestation justifiant le paiement de l'impôt au titre de la plus-value réalisée à ce titre. (**Article 92**)

La loi de finances pour l'année 2014 a prévu des mesures relatives à la retenue à la source en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, et de TVA. La présente note a pour objet de commenter lesdites mesures.

I. Mesures relatives à la retenue à la source au taux de 1.5% et à la retenue à la source au titre de la taxe sur la valeur ajoutée

1) Législation en vigueur au 31 décembre 2013

Conformément à la législation fiscale en vigueur, avant le 1^{er} janvier 2014, les acquisitions du secteur public et du secteur privé, de marchandises, de matériels, d'équipements et de services payées par les personnes morales ou par les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, sont soumises à la retenue à la source au taux de 1,5% sur tout montant égal ou supérieur à 2000 D TTC pour les acquisitions du secteur privé et à 1000D TTC pour les acquisitions du secteur public.

Le taux de 1.5% s'applique lorsque le service objet de la retenue n'est pas soumis à un autre taux fixé par l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS.

La retenue à la source au titre de la TVA au taux de 50% est exigible pour les acquisitions du secteur public.

La retenue à la source ne s'applique pas 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,
- par les clients au profit des entreprises de leasing dans le cadre des contrats de leasing, dans le cadre des contrats d'ijâra, des contrats de cession murabaha, des contrats d'istisna et des contrats de salam.

2) Apport de la loi de finances pour l'année 2014

L'article 51 de la loi de finances pour l'année 2014 a prévu les mesures suivantes:

2.1- Unification de l'assiette de la retenue à la source au taux de 1.5%

L'assiette de la retenue à la source au titre des acquisitions du secteur public et du secteur privé de marchandises, de matériels, d'équipements et de services est fixée aux montants égaux ou supérieurs à **1000 D TTC**.

A cet effet, la retenue à la source de 1,5% s'effectue:

- sur tout montant payé dans le cadre d'une facture comportant un montant égal ou supérieur à 1000 D TTC, même si le montant payé est inférieur à ce montant,
- sur tout montant payé égal ou supérieur à 1000 D TTC, même si le montant porté sur la facture est inférieur à ce montant, c'est le cas d'un paiement se rapportant à plusieurs factures comportant chacune un montant inférieur à 1000 D TTC.

Le même article a exonéré de la retenue à source au titre de l'IRPP et de l'IS et au titre de la TVA, les montants payés en contrepartie de l'acquisition de produits et services soumis au régime de l'homologation administrative des prix dont la marge bénéficiaire brute n'excède pas 6% conformément à la législation et aux réglementations en vigueur.

Il s'agit de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix tels que fixés par les tableaux « A » et « B » annexés au décret n°91-1996 du 23 décembre 1991 tel que modifié et complété par le décret n°95-1142 du 28 juin 1995 relatif aux produits et services exclus du régime de la liberté des prix et aux modalités de leur encadrement tel que modifié et complété par les textes subséquents.

Il y a lieu de noter que pour les entreprises qui commercialisent des produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix et des produits autres que les produits susvisés, l'exonération de la retenue à la source se limite aux montants payés au titre des acquisitions de produits soumis au régime de l'homologation administrative des prix.

Par ailleurs, l'application de l'exonération est subordonnée à la satisfaction des deux conditions cumulativement, à savoir la condition relative à l'homologation administrative des prix et celle relative à la marge bénéficiaire brute de 6%. Ladite exonération est accordée sur présentation d'une attestation d'exonération délivrée par les services des impôts compétents.

2.2- Extension de l'obligation de la retenue à la source aux personnes physiques réalisant des bénéfices non commerciaux et soumises à l'impôt sur le revenu selon l'assiette forfaitaire

L'article 51 susvisé a étendu l'obligation de la retenue à la source au taux de 1.5% aux **personnes physiques réalisant des bénéfices non commerciaux et soumises à l'impôt sur le revenu selon l'assiette forfaitaire**.

Il s'ensuit que ladite retenue à la source s'applique à tous les montants égaux ou supérieurs à 1000 D TTC payés par l'Etat, les collectivités locales, les personnes morales, les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel et les personnes réalisant des bénéfices non commerciaux et soumises à l'impôt sur le revenu selon l'assiette forfaitaire.

Exemple n°1 :

Supposons qu'un architecte soumis à l'impôt sur le revenu selon l'assiette forfaitaire ait acquis au cours du mois de janvier 2014 des fournitures de bureau d'un montant global de 7.000 D payable en tranches de: 800 D, 1500 D, 2000 D, 900 D, 500 D et 1300D.

Dans ce cas, et étant donné que la valeur des acquisitions dépasse 1000 D, la retenue à la source au taux de 1.5% doit être effectuée nonobstant le montant payé, et ce, comme suit :

800 D x 1.5%	= 12 D
1.500 x 1.5%	= 22.5 D
2.000 x 1.5%	= 30 D
900 D x 1.5%	= 13.5 D
500 D x 1.5%	= 7.5 D
1300 D x 1.5%	= <u>19.5 D</u>
Total des retenues	= 105 D

Etant précisé que dans le cas où les acquisitions dudit architecte ont fait l'objet de l'avance de 1% instituée par l'article 33 de la loi de finances pour l'année 2011, cette avance est exclue de l'assiette de la retenue à la source de 1,5%.

II. Instauration de l'obligation de la retenue à la source au titre des montants couverts par le champ d'application de la retenue à la source et payés au nom des personnes non tenues légalement d'opérer ladite retenue

L'article 51 de la loi de finances pour l'année 2014 a instauré l'obligation de la retenue à la source pour les personnes qui payent au nom des autres personnes des montants couverts par le champ de la retenue à la source, et ce, dans le cas où le débiteur effectif de ces montants n'est pas tenu légalement d'effectuer la retenue à la source.

Il s'agit des paiements effectués pour le compte :

- des personnes physiques autres que les personnes soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux au régime réel et autres que les personnes soumises à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, et
- des personnes non résidentes non établies en Tunisie.

Les personnes qui effectuent la retenue à la source doivent délivrer aux bénéficiaires des montants soumis à la retenue à la source un certificat de retenue à la source au nom du débiteur effectif des montants à l'occasion de chaque paiement. Le débiteur des montants doit en outre déclarer les montants objets de la retenue à la source dans la déclaration de l'employeur prévue à l'article 55 du code de l'IRPP et de l'IS.

Ladite mesure s'applique également pour la retenue à la source au titre de la TVA. De ce fait, l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et les établissements publics doivent effectuer la retenue à la source au taux de 50% au titre de la TVA même si le paiement est effectué au nom d'une personne non tenue d'opérer ladite retenue.

III. Retenue à la source au titre des traitements et salaires servis aux salariés non résidents qui travaillent en Tunisie pour une période limitée

1) Législation en vigueur au 31 décembre 2013

Les traitements, salaires, rémunérations, indemnités et autres avantages s'y rattachant servis aux personnes physiques non résidentes au titre de l'exercice de

leur emploi en Tunisie sont soumis à l'impôt sur le revenu conformément à la législation fiscale en vigueur.

Le revenu net soumis à l'impôt est déterminé sur la base du salaire brut servi majoré des avantages en nature évalués pour leur valeur réelle ainsi que de toutes les autres indemnités et rémunérations, et ce, après abattement de 10% pour frais professionnels.

Le revenu net ainsi déterminé est soumis à l'impôt sur le revenu selon le barème de l'impôt visé à l'article 44 du code de l'IRPP et de l'IS.

Par ailleurs, pour le calcul de la retenue à la source exigible sur le salaire servi aux intéressés pour les employeurs dont le service de la paie est informatisé, il y a lieu de déterminer le salaire annuel qui aurait dû être payé si les intéressés ont travaillé durant toute l'année. Pour les employeurs dont le service de la paie est non informatisé, la retenue à la source est effectuée selon un barème élaboré par l'administration fiscale à cet effet.

2) Apport de la loi de finances pour l'année 2014

L'article 52 de la loi de finances pour l'année 2014 a prévu l'imposition des rémunérations servies aux salariés non résidents en Tunisie exerçant un emploi en Tunisie pour une période qui ne dépasse pas 6 mois, et ce, par voie de retenue à la **source libératoire au taux de 20%** sur la base de leur montant brut.

Il s'agit des traitements, salaires, rémunérations, indemnités et avantages servis auxdits salariés y compris les rétributions provisoires ou accidentelles servis en dehors de leur activité principale au sens de l'article 53 du code de l'IRPP et de l'IS et dont la période ou les périodes de l'emploi en Tunisie ne dépasse pas 6 mois durant l'année concernée.

La retenue à la source effectuée à ce titre est libératoire de l'impôt sur le revenu et de l'obligation de dépôt de la déclaration au titre des traitements et salaires. Ainsi, le transfert à l'étranger desdites rémunérations peut s'effectuer sur la base d'un certificat des indemnités et valeur des avantages en nature brutes diminuées de la retenue à la source au taux de 20%.

Il est à noter que ladite mesure s'applique aux personnes physiques qui n'ont pas la qualité de résidents en Tunisie au sens de la législation fiscale en vigueur ou des conventions de non double imposition et qui ont la qualité de salariés au titre de leur emploi en Tunisie.

Exemple n°2 :

Supposons qu'une entreprise étrangère ait mis à la disposition d'une entreprise tunisienne un formateur pour lui assurer des actions de formation au profit de son personnel au cours des mois de janvier et de février 2014 moyennant une rémunération mensuelle brute de 7000 D.

Dans ce cas, et étant donné que la durée de travail du formateur mis à la disposition ne dépasse pas 6 mois en Tunisie, les rémunérations qui lui sont servies à ce titre sont soumises à une retenue à la source libératoire au taux de 20%, et ce, comme suit :

- mois de janvier 2014 : $7.000 \text{ D} \times 20\% = 1.400 \text{ D}$
- mois de février 2014 : $7.000 \text{ D} \times 20\% = \underline{1.400 \text{ D}}$

Total des retenues : 2.800 D

IV. Suppression de l'exonération de la retenue à la source sur les redevances payées par les entreprises totalement exportatrices aux non résidents non établis

1) Législation en vigueur au 31 décembre 2013

Conformément à la législation fiscale en vigueur, avant le 1^{er} janvier 2014, les rémunérations servies par les entreprises totalement exportatrices au profit des personnes non résidentes non établies en Tunisie ne sont pas soumises à l'impôt en Tunisie, et ce, nonobstant les pays de résidence des bénéficiaires desdites redevances, il s'agit des rémunérations payées en contrepartie :

- des droits d'auteur,
- de l'usage, de la concession de l'usage ou de la cession d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé de fabrication, y compris les films cinématographiques ou de télévision,
- de l'usage ou de la concession de l'usage des équipements industriels, commerciaux, agricoles, portuaires ou scientifiques,
- des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique,
- des études techniques ou économiques, ou d'une assistance technique.

L'exonération s'applique même dans le cas où la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et le pays de résidence du bénéficiaire de la rémunération attribue à la Tunisie le droit de l'imposer.

2) Apport de la loi de finances pour l'année 2014

2.1- Teneur de la mesure

L'article 54 de la loi de finances pour l'année 2014 a supprimé l'exonération des redevances payées par les entreprises totalement exportatrices au profit des non résidents non établis en Tunisie et les a soumis à une retenue à la source libératoire dans les conditions ci-après:

- pour les rémunérations payées à des personnes résidentes dans des pays n'ayant pas conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition

Les montants payés en contrepartie desdites prestations sont dans ce cas soumis à la retenue à la source libératoire selon les dispositions de droit commun, soit au taux de 15% ou de 25% dans le cas où le bénéficiaire effectif desdites rémunérations réside dans un paradis fiscal.

-pour les rémunérations payées à des personnes résidentes dans des pays ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition

Les rémunérations payées à des résidents d'un pays ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition et non établis en Tunisie en contrepartie des prestations fournies au profit de personnes résidentes ou établies en Tunisie ne sont soumis à l'impôt que si la convention le prévoit.

En effet, les conventions de non double imposition ont fixé le champ d'application de l'impôt dans le pays de la source au titre des services non réalisés dans le cadre d'un établissement stable par la définition du terme « redevances » ou de l'expression « rémunérations techniques ».

Il s'ensuit que pour l'imposition des montants payés en contrepartie des prestations fournies par des résidents dans un pays ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition et non établis en Tunisie il y a lieu de se référer à la définition du terme « redevances » ou « rémunérations techniques », prévue par la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et le pays de résidence du prestataire de service.

Dans ce cas, si la définition en question couvre la prestation fournie, l'imposition a lieu en Tunisie par voie de retenue à la source libératoire sur la base du montant brut selon les taux prévus par la convention.

Dans le cas où le taux conventionnel est supérieur au taux du droit commun ou bien dans le cas où la convention ne prévoit pas de taux particuliers, il est fait application selon le cas du taux de 15% ou de 25% prévu par le droit commun.

2.2- date d'application de la retenue à la source au titre des redevances

La retenue à la source au titre de redevances payées par les entreprises totalement exportatrice s'applique aux montants payés à partir du **1^{er} janvier 2014**, et ce, même si le paiement est effectué par une entreprise qui bénéficie de la déduction totale de ses revenus ou bénéfices provenant de l'exportation toutefois, la retenue à la source n'est pas exigible s'il s'agit des montants payés en contrepartie de prestations réalisées avant le 1^{er} janvier 2014.

Exemple n°3 :

Supposons qu'une entreprise Japonaise ayant effectué au cours de l'année 2013 des prestations d'assistance technique en Tunisie au profit d'une entreprise totalement exportatrice résidente en Tunisie pour une durée de 20 jours portant sur la formation de ses agents pour l'utilisation de certains équipements moyennant une rémunération de 30.000 D payée au cours de l'année 2014.

Dans ce cas, et étant donné que la Tunisie n'a pas conclu une convention de non double imposition avec le Japon, la retenue à source libératoire au taux de 15% au titre des rémunérations servies à l'entreprise japonaise est exigible. Toutefois, et dès lors que les prestations ont été effectuées au cours de l'année 2013, les rémunérations correspondantes ne sont pas soumises à la retenue à la source bien qu'elles soient payées au cours de l'année 2014.

Exemple n°4 :

Reprenons les données de l'exemple n°3 et supposons que l'entreprise prestataire soit résidente en Espagne et que le service ait été réalisé au cours du mois de février 2014.

Dans ce cas, et bien que la retenue à la source soit exigible conformément aux dispositions de l'article 54 de la loi de finances pour l'année 2014, elle n'est pas opérée du fait que la définition du terme redevances prévue par la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et l'Espagne en date du 12 juillet 1982 ne couvre pas l'assistance technique.

V. Exonération de la retenue à la source des primes de réassurance rétrocedées aux réassureurs non résidents non établis

1) Législation en vigueur au 31 décembre 2013

Conformément à la législation fiscale en vigueur, le régime fiscal des primes transférées par les compagnies d'assurance établies en Tunisie au profit des compagnies de réassurance à l'étranger, est déterminé compte tenu de l'existence ou non d'une convention de non double imposition avec le pays de résidence du bénéficiaire des primes.

A ce titre, les montants payés par les compagnies d'assurance établies en Tunisie, au titre des opérations de réassurances, aux réassureurs non établis en Tunisie sont soumis à la retenue à la source libératoire au taux de 15%, et ce, conformément aux dispositions de l'article 52 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

A défaut, la retenue est due selon la formule de prise en charge, soit au taux de 17.64% majoré des pénalités de retard exigibles conformément à la législation en vigueur.

Par contre lesdits montants ne sont pas soumis à ladite retenue s'ils sont payés à des réassureurs résidents dans des pays ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition.

La non retenue est subordonnée à la présentation d'une attestation de résidence fiscale délivrée par les autorités compétentes de l'Etat de résidence du bénéficiaire des rémunérations.

2) Apport de la loi de finances pour l'année 2014

L'article 24 de la loi de finances pour l'année 2014 a exonéré de l'impôt en Tunisie et en conséquence de la retenue à la source à ce titre, les primes de réassurance rétrocedées et les primes assurance payées aux réassureurs non résidents non établis, et ce, sous réserve de réciprocité.

Compte tenu de cette condition de réciprocité, l'exonération ne concerne que la prime rétrocédée et la prime assurance payée aux réassureurs résidents dans des pays qui exonèrent les primes rétrocédées aux compagnies d'assurance et de réassurance établies en Tunisie.

Le transfert des dites primes au profit des réassureurs non résidents non établis en Tunisie n'est pas subordonné à la présentation d'une attestation d'exonération, et ce, à condition de mentionner, dans la demande de transfert, la nature des primes concernées par le transfert et la référence légale de leur exonération à savoir le code de l'IR et de l'IS.

VI. Exonération des acquisitions dans le cadre des contrats de vente murabaha ou du mécanisme des sukuk islamiques de la retenue à la source

L'article 81 de la loi de finances pour l'année 2014 a exonéré de la retenue à la source au titre de l'IR et de l'IS les acquisitions effectuées dans le cadre :

1) Des contrats de vente murabaha par les établissements de crédit au profit des personnes non tenues légalement d'effectuer la retenue à la source

Il s'agit des acquisitions effectuées par les établissements de crédit dans le cadre des contrats de vente murabaha au profit des personnes non tenues d'effectuer la retenue à la source conformément au code de l'IRPP et de l'IS, soit au profit des personnes physiques réalisant des bénéfices industriels ou commerciaux soumises à l'impôt selon le régime forfaitaire et au profit des particuliers.

Par ailleurs, la mesure relative à l'exonération de la retenue à la source couvre les acquisitions effectuées dans le cadre des contrats conclus avant l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'année 2014 et sans que la mesure aboutisse au remboursement de montants déjà recouverts à ce titre.

2) Mécanisme des sukuk islamiques

L'exonération couvre toutes les acquisitions effectuées dans le cadre de l'opération d'émission des sukuk islamiques.

VII. Réduction du taux de la retenue à la source au titre des rémunérations provenant des opérations d'exportation

L'article 51 de la loi de finances pour l'année 2014 a réduit le taux de la retenue à la source exigible sur les rémunérations payées au titre des prestations provenant des opérations d'exportation de 15% à 5% sur les:

- montants des loyers des immeubles revenant aux gestionnaires dans les parcs d'activités économiques prévus par la loi n° 92-81 du 3 août 1992,
- honoraires payés aux personnes physiques ayant la qualité de totalement exportatrice,

Il y a lieu de signaler dans ce cas que les honoraires payés en contrepartie d'études effectuées par les bureaux d'études restent soumis pour les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, à la retenue à la source au taux de 2.5%, s'agissant d'entreprises totalement exportatrices.

- commissions et courtages payées aux sociétés de commerce international 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 telle que modifiée et complétée par les textes subséquents,
- rémunérations des activités non commerciales qu'elles qu'en soit l'appellation, payées en contrepartie d'une opération d'exportation au sens de la législation fiscale en vigueur.

Il est à rappeler que ladite retenue n'est pas exigible si l'entreprise prestataire bénéficie encore de la déduction totale de ses bénéfices et revenus provenant de l'exportation.

L'exonération est subordonnée dans ce cas à la présentation de l'entreprise bénéficiaire des rémunérations d'une attestation de non retenue délivrée par les services des impôts compétents.

VIII. Dispositions relatives à la maîtrise de recouvrement de l'impôt auprès des non résidents non établis en Tunisie

Les nouvelles mesures s'appliquent aux plus-values provenant de la cession de titres ou d'immeubles entre non résidents.

1- Concernant les titres

1.1- Législation en vigueur au 31 décembre 2013

Est soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés la plus value réalisée par les non résidents-non établis en Tunisie de la cession ou de la rétrocession d'actions, de parts sociales et de parts des fonds prévus par la législation les régissant et des droits y relatifs par voie de retenue à la source calculée sur la plus value au taux de 10% pour les personnes physiques, et de 30% pour les personnes morales.

Ladite retenue à la source ne peut excéder dans tous les cas, un plafond déterminé sur la base du prix de cession ou de rétrocession des titres ou des droits susvisés fixé à 2.5% pour les personnes physiques et à 5% pour les personnes morales.

Les personnes concernées ont toujours la possibilité d'opter pour le dépôt de la déclaration de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés au titre de la plus value susvisée. Dans ce cas, la retenue à la source opérée est déductible de l'impôt sur la plus value au taux de 10% pour les personnes physiques et au taux de 30% pour les personnes morales. L'excédent d'impôt peut faire l'objet de restitution.

La plus value n'est pas imposable si elle est :

- exonérée par le droit commun,
- réalisée par les résidents de pays ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition qui attribue son imposition au pays de la résidence.

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

1.2.1- Réduction du taux de la retenue à la source de 30% à 25%

La loi de finances pour l'année 2014 a réduit le taux de la retenue à la source exigible sur la plus-value réalisée au titre de la cession des titres par les personnes morales non résidentes non établies en Tunisie de 30% à 25%. Le taux de 25% s'applique aux plus-values **réalisées à compter du 1^{er} janvier 2014.**

1.2.2- Subordination de la distribution des bénéfices au paiement de l'impôt

La loi de finances pour l'année 2014 a conditionné la distribution des bénéfices au profit des non résidents non établis nouveaux acquéreurs de titres auprès de personnes non résidentes non établies en Tunisie par la justification du paiement de l'impôt dû par le cédant au titre de la plus value provenant de la cession des titres ou des parts ou des droits y relatifs, par voie de retenue à la source ou par voie de déclaration, ou de son non exigibilité de l'impôt dans les cas où la plus value est exonérée de l'impôt en vertu de la législation en vigueur ou en vertu de la convention de non imposition conclue avec le pays de résidence du cédant desdits titres.

2- Concernant les immeubles

2.1- Législation en vigueur au 31 décembre 2013

Conformément à la législation fiscale en vigueur, la plus-value réalisée par les personnes morales non résidentes non établies en Tunisie au titre de la cession des immeubles non exploités en Tunisie et ne figurant pas dans un actif professionnel en Tunisie est soumise à l'impôt comme suit :

- **Cas où la cession serait faite au profit des personnes tenues d'effectuer la retenue à la source**

Dans le cas où la cession est faite aux personnes morales ou aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel ou aux personnes réalisant des bénéfices non commerciaux selon l'assiette forfaitaire, l'impôt sur les sociétés au titre de plus value immobilière est dû par voie de retenue à la source au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte. Cette retenue est libératoire de l'IS.

Toutefois, la société cédante peut opter pour le dépôt d'une déclaration de cette plus-value et pour le paiement de l'IS au taux de 30% de la plus-value réalisée.

Dans ce cas, la retenue à la source opérée au taux de 15% du prix de cession est déductible de l'IS dû sur la plus-value, et l'excédent est restituable sur demande.

- **Cas où la cession serait faite au profit des personnes non tenues d'effectuer la retenue à la source**

Dans ce cas, la société cédante est tenue de déposer une déclaration de l'IS au titre de la plus value provenant de la cession. L'impôt exigible serait dû au choix de la société cédante soit au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte soit au taux de 30% de la plus value réalisée.

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

2.2.1- Réduction de l'IS au titre de la plus-value

La loi de finances pour l'année 2014 a réduit le taux de l'IS dû sur les plus values provenant de cession des immeubles et des droits y relatifs pour les personnes morales non résidentes-non établies en Tunisie de 30% à 25%.

Le taux de 25% s'applique **aux plus-values réalisées à partir du 1er janvier 2014.**

2.2.2- Subordination de l'enregistrement des immeubles acquis au paiement de l'impôt

La loi de finances pour l'année 2014 a subordonné l'enregistrement des actes portant cession des immeubles par une personne morale non résidente non établie en Tunisie à une autre personne non résidente par la présentation de l'acquéreur d'une attestation délivrée par les services des impôts compétents justifiant le paiement par le cédant de l'impôt dû au titre de la plus-value réalisée à ce titre.

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

Signé : Hbiba JRAD LOUATI