

مذكرة عامة عدد 3 / 2015

الموضوع : تحليل أحكام القانون عدد 59 لسنة 2014 المؤرخ في 26 ديسمبر 2014 المتعلق بقانون المالية لسنة 2015 والمتعلقة بالخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات وبالضريبة على توزيع أرباح المنشآت الدائمة التونسية التابعة للشركات الأجنبية

- المصاحب:** - ملحق عدد 1: جدول ملخص لمختلف المداخل الخاضعة للخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات ونسب الخصم المتعلقة بها
- ملحق عدد 2: جدول ملخص لمفهوم بعض المكافآت التي يشملها ميدان تطبيق الخصم من المورد
- ملحق عدد 3: قائمة الملاذات الجبائية

ملخص

الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات والضريبة على توزيع أرباح المنشآت الدائمة التونسية التابعة للشركات الأجنبية

تضمن القانون عدد 59 لسنة 2014 المؤرخ في 26 ديسمبر 2014 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2015 إجراءات في مادة الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات وفي مادة الضريبة على توزيع أرباح المنشآت الدائمة التونسية للشركات الأجنبية وتتعلق بـ:

- (1) إعفاء الأشخاص الطبيعيين المحققين لمداخيل في صنف أرباح الإستغلال الفلاحية أو الصيد البحري من الخصم من المورد بنسبة 1,5%. (الفصل 35)
- (2) التخفيض في نسب الخصم من المورد: (الفصل 17)

أ- من 1,5% إلى 0,5% بالنسبة إلى المبالغ المدفوعة من قبل المؤسسات المصدرة كليا مقابل اقتناء السلع والمعدات والتجهيزات والخدمات في إطار عمليات تصدير وبالنسبة إلى المبالغ المدفوعة مقابل الاقتناء لدى المؤسسات الخاضعة للضريبة على الشركات بنسبة 10%،

ب- من 5% إلى 2,5% بعنوان الأتعاب والعمولات وأجور الوساطة والأكرية ومكافآت الأنشطة غير التجارية مهما كانت تسميتها المدفوعة من قبل المؤسسات المصدرة كليا في إطار عمليات تصدير.

(3) تعميم الخصم من المورد التحرري بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات على جميع المنشآت الدائمة التونسية للمؤسسات الأجنبية التي لا تتجاوز مدة نشاطها بتونس 6 أشهر بنسبة:

- 5% بالنسبة لأشغال البناء،
 - 10% بالنسبة لعمليات التركيب،
 - 15% بالنسبة للخدمات الأخرى.
- (الفصل 24)

(4) تحميل المدين بالمبالغ الخاضعة للخصم من المورد التحرري عبء الضريبة في صورة عدم القيام به أو القيام به بصفة منقوصة وذلك حسب قاعدة تحمل عبء الضريبة: $\frac{100 \times n}{100 - n}$ (الفصل 23)

(5) إخضاع المنشآت الدائمة التونسية التابعة للشركات الأجنبية للضريبة بعنوان الأرباح الموزعة بنسبة 5%. (الفصل 25)

تم بمقتضى قانون المالية لسنة 2015 سنّ إجراءات تتعلق بـ :

- الخصم من المورد بنسبة 1.5%،
- الخصم من المورد بنسبة 5% بعنوان عمليات التصدير،
- الخصم من المورد التحرري بالنسبة للمنشآت الدائمة التونسية التابعة للمؤسسات الأجنبية الناشطة بتونس لفترة لا تتجاوز 6 أشهر،
- الضريبة على الأرباح الموزعة للمنشآت الدائمة التونسية التابعة للشركات الأجنبية،
- تحمل المدين عبء الخصم من المورد التحرري بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات في صورة عدم القيام به أو القيام به بصفة منقوصة.

وتهدف هذه المذكرة إلى تحليل الإجراءات المذكورة والتذكير بحدث إنشاء الخصم من المورد وبمفهوم بعض المكافآت موضوع الخصم من المورد.

I. بالنسبة إلى الخصم من المورد بنسبة 1,5%

1) التشريع الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2014

تخضع المبالغ التي تساوي أو تفوق 1000 د باعتبار كل الأداءات والمدفوعة مقابل إقتناءات القطاع العام والقطاع الخاص من سلع ومعدّات وتجهيزات وخدمات للخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات بنسبة 1,5%.

بالنسبة إلى المبالغ المدفوعة من قبل المؤسسات المصدرة كليا على معنى التشريع الجبائي الجاري به العمل، يطبق الخصم من المورد على المبالغ المدفوعة ابتداء من غرة جانفي 2014.

وبالنسبة للخدمات، تطبق نسبة 1,5% إذا كان المبلغ المتعلق بها موضوع الخصم غير خاضع لنسبة أخرى محددة بالفصل 52 من مجلّة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

ولا يستوجب الخصم من المورد المذكور على المبالغ المدفوعة:

- في إطار اشتراكات الهاتف والماء والكهرباء والغاز والصحف والدوريات والنشريات،
- بعنوان عقود التأمين،
- بعنوان عقود الإيجار المالي وعقود الإجارة وعقود بيع مرابحة وعقود الاستصناع وعقود بيع السلم المبرمة مع مؤسسات القرض،

- مقابل اقتناء المنتجات والخدمات الخاضعة لنظام المصادقة الإدارية للأسعار والتي لا يتجاوز هامش ربحها الخام 6% طبقاً للتشريع والتراتب الجاري بها العمل،
- من قبل مؤسسات القرض مقابل الاقتناءات في إطار عقود بيع مرابحة وذلك إذا كان المستفيد من العقود المذكورة شخصاً غير ملزم طبقاً للقانون بالقيام بالخصم من المورد،
- مقابل الاقتناءات التي تتم في إطار آلية الصكوك المنصوص عليها بالتشريع المتعلق بها.

(2) إضافة قانون المالية لسنة 2015

تم بمقتضى الفصول 17 و30 و35 من قانون المالية لسنة 2015:

- توسيع ميدان تطبيق الخصم من المورد بنسبة 1,5% ليشمل العمولات المدفوعة من قبل مشغلي شبكات الاتصالات إلى الموزعين المعتمدين،
- إعفاء الأشخاص الطبيعيين المحققين لمداخيل في صنف أرباح الاستغلال الفلاحية أو الصيد البحري من الخصم من المورد بنسبة 1,5% بعنوان بيوعاتهم من المنتجات الفلاحية والصيد البحري.
- تخفيض نسبة الخصم من المورد من 1,5% إلى 0,5% بالنسبة إلى:
 - المبالغ المدفوعة من قبل المؤسسات المصدرة كلياً على معنى التشريع الجبائي الجاري به العمل (المؤسسات الناشطة في إطار مجلة تشجيع الاستثمارات، شركات التجارة الدولية المصدرة كلياً والشركات المنتسبة بفضاءات الأنشطة الاقتصادية) مقابل اقتناءاتها من السلع والمعدات والتجهيزات والخدمات في إطار عملية تصدير على معنى التشريع الجبائي الجاري به العمل، ويتعلق الأمر بالمبيعات لفائدة المؤسسات المصدرة كلياً التي تنتفع منتجاتها بالامتيازات الممنوحة للتصدير وهو ما يستثني بيوعات المنتجات الموردة أو الخدمات غير المرتبطة بعملية التصدير التي تبقى خاضعة للخصم من المورد بنسبة 1,5%،
 - المبالغ المدفوعة مقابل الإقتناءات لدى المؤسسات الخاضعة للضريبة على الشركات بنسبة 10% المشار إليها بالفقرة الفرعية الثالثة من الفقرة I من الفصل 49 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

II. بالنسبة إلى الخصم من المورد بـ5% بعنوان عمليات التصدير

(1) التشريع الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2014

تخضع المبالغ التي تدفعها ابتداء من غرة جانفي 2014 المؤسسات المصدرة كليا على معنى التشريع الجبائي الجاري به العمل كما تمّ بيانها أعلاه بعنوان الأتعاب والعمولات وأجور الوساطة والأكرية ومكافآت الأنشطة غير التجارية مهما كانت تسميتها في إطار عمليات التصدير على معنى التشريع الجبائي الجاري به العمل للخصم من المورد بنسبة 5%.

(2) إضافة قانون المالية لسنة 2015

تم بمقتضى الفصل 17 من قانون المالية لسنة 2015 التخفيض في نسبة الخصم من المورد المستوجب على المبالغ المذكورة أعلاه والمدفوعة ابتداء من غرة جانفي لسنة 2015 من قبل المؤسسات المصدرة كليا على معنى التشريع الجبائي الجاري به العمل في إطار عمليات تستجيب لمفهوم التصدير على معنى التشريع المذكور، من 5% إلى 2,5%.

ويتعلق الأمر بـ:

- معينات كراء العقارات التي تدفعها المؤسسات المنتسبة بفضاءات الأنشطة الاقتصادية المنصوص عليها بالقانون عدد 81 لسنة 1992 المؤرخ في 03 أوت 1992 كما تم تنقيحه وإتمامه بالنصوص اللاحقة إلى المتصرفين في المناطق المذكورة،

- الأتعاب المدفوعة للأشخاص المعنويين وإلى الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي.

وتطبق كذلك نسبة 2.5% على الأتعاب المدفوعة إلى الأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون للضريبة على الدخل على أساس قاعدة تقديرية إذا كانت لهم صفة المصدر الكلي.
(التعريف بالملحق عدد 2)،

- العمولات وأجور الوساطة المدفوعة إلى شركات التجارة الدولية التي تستجيب لمقتضيات القانون عدد 42 لسنة 1994 المؤرخ في 7 مارس 1994 المتعلق بالنظام المطبق على ممارسة أنشطة شركات التجارة الدولية كما تمّ إتمامه وتنقيحه بالنصوص اللاحقة (التعريف بالملحق عدد 2) ،

- مكافآت الأنشطة غير التجارية مهما كانت تسميتها (التعريف بالملحق عدد 2) .

ويجدر التذكير أنّ الخصم من المورد بنسبة 0,5% وبنسبة 2,5% بعنوان التصدير يطبق فقط إذا دفعت المبالغ موضوع الخصم من المورد مقابل عمليات تستجيب لمفهوم التصدير على معنى التشريع الجبائي الجاري به العمل.

وتطبق هذه النسب على المؤسسات التي استوفت مدّة الطرح الكلي للمداخل أو الأرباح المتأتية من التصدير وذلك بصرف النظر عن الإطار القانوني الذي تنشط فيه المؤسسة.

هذا وتبقى المبالغ المدفوعة إلى المؤسسات التي لا تزال تنتفع بالطرح الكلي للأرباح أو المداخل المتأتية من التصدير غير معنية بالخصم من المورد. في هذه الحالة يستوجب الإعفاء من الخصم من المورد استظهار المنتفع بالمبالغ بشهادة إعفاء من الخصم من المورد مسلّمة من قبل مصالح الأداءات المختصة.

و تجدر الإشارة كذلك إلى أن المؤسسات التي تنتفع بطرح جزء من أرباحها المتأتية من التصدير و المتعلقة بعملية إعادة استثمار صلب المؤسسة لا يمكنها الحصول على شهادة في عدم الخصم من المورد. وتبقى بالتالي خاضعة للخصم من المورد بما في ذلك على المبالغ التي تكون الأرباح الناتجة عنها قابلة للطرح كليا.

III. بالنسبة للمنشآت الدائمة التونسية التابعة للمؤسسات الأجنبية الناشطة بتونس لفترة لا تتجاوز 6 أشهر

1) التشريع الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2014

أ. دفع الضريبة على أساس المبلغ الخام

تخضع المؤسسات غير المقيمة والمستقرة بتونس لفترة لا تتجاوز 6 أشهر في ميدان البناء أو التركيب أو المراقبة المتعلقة بها، للضريبة على الدخل أو للضريبة على الشركات بعنوان المبالغ الراجعة لها في هذا الإطار عن طريق خصم من المورد تحرّري.

ويتمّ الخصم من المورد حسب النسب التالية:

- 5% من المبلغ الخام للمكافآت بالنسبة إلى أشغال البناء،
- 10% من المبلغ الخام للمكافآت بالنسبة إلى عمليات التركيب،
- 15% من المبلغ الخام للمكافآت بالنسبة إلى أنشطة المراقبة.

في هذه الحالة وبالرغم من أن الأمر يتعلق بمؤسسات مستقرة بالبلاد التونسية، فهي غير مطالبة:

- بمسك محاسبية مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات،
- بإيداع التصريح بالضريبة على الدخل أو بالضريبة على الشركات.

غير أنها تبقى ملزمة باحترام كل الواجبات الجبائية الأخرى الجاري بها العمل.

ب. اختيار دفع الضريبة على أساس الأرباح الصافية

يمكن للمؤسسات المذكورة أعلاه اختيار دفع الضريبة عن طريق إيداع التصريح السنوي بالضريبة على أساس الأرباح الصافية التي تفرزها المحاسبة الممسوكة في الغرض.

وتتم ممارسة خيار الخضوع للضريبة على أساس المداخيل أو الأرباح الصافية المحققة عن طريق مطلب تودعه المؤسسات المعنية في الغرض بمكتب الأداءات المختص وذلك عند إيداع التصريح بالوجود المنصوص عليه بالفصل 56 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

ويحرر المطلب المذكور في نظيرين يؤشر عليهما رئيس مكتب الأداءات المختص ويسلم نسخة إلى المؤسسة المعنية التي تتولى الاستظهار بها لدى المدين بالمبالغ موضوع الخصم من المورد. ويتم الاحتفاظ بنسخة مؤشر عليها بالملف الجبائي للمؤسسة المعنية.

وفي صورة عدم تقديم المؤسسة لمطلب الخيار مؤشرا عليه من قبل مصالح الأداءات المختصة، يلزم المدين بالمبالغ بالقيام بالخصم من المورد بنسبة 5% أو 10% أو 15% حسب الحالة.

في صورة ممارسة خيار دفع الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات على أساس المداخيل أو الأرباح الصافية المحققة بالبلاد التونسية بعنوان الأنشطة المذكورة أعلاه، يتم الخصم من المورد من قبل المدين بالمبالغ حسب النسب المحددة بالفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وذلك حسب صنف المكافأة. ويكون هذا الخصم من المورد قابلا للطرح من الضريبة على الدخل أو من الضريبة على الشركات المستوجبة على المؤسسات المعنية على أساس مداخيلها أو أرباحها الصافية المحققة بالبلاد التونسية بعنوان الأنشطة المذكورة أعلاه.

مع العلم أنه في صورة ممارسة الخيار، والإخلال بالواجبات الجبائية والمحاسبية المستوجبة، لا يمكن أن تقلّ الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات المستوجبة على المؤسسات المذكورة عن مبلغ الضريبة المحتسبة على أساس الخصم من المورد المنجز على المبالغ الخام بنسبة 5% أو 10% أو 15% حسب الحالة.

2) إضافة قانون المالية لسنة 2015

تمّ بمقتضى الفصل 24 من قانون المالية لسنة 2015، توسيع ميدان تطبيق الخصم من المورد التحرري المذكور أعلاه ليشمل المنشآت الدائمة التونسية التابعة للمؤسسات الأجنبية التي تسدي خدمات بتونس لمدة لا تتجاوز 6 أشهر. وبالتالي، تخضع كل المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات المنجزة بتونس في إطار منشأة دائمة لمدة لا تتجاوز 6 أشهر للخصم من المورد التحرري بنسبة 15%.

مع العلم أن عمليات البناء والتركيب تبقى خاضعة للخصم من المورد التحرري على التوالي بنسبة 5% و10%.

هذا، ويبقى للمنشآت الدائمة المذكورة حق اختيار دفع الضريبة عن طريق التصريح السنوي كما تمّ بيانه أعلاه.

IV. بالنسبة إلى الضريبة على الأرباح الموزعة

1) التشريع الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2014

أ. الأرباح أو المداخل الموزعة من قبل الشركات المقيمة بتونس ومن قبل الصناديق المشتركة للتوظيف

تخضع الأرباح أو المداخل الموزعة ابتداء من غرة جانفي 2015 من قبل الشركات المقيمة بتونس ومن قبل الصناديق المشتركة للتوظيف في الأوراق المالية المنصوص عليها بمجلة مؤسسات التوظيف الجماعي ومن قبل صناديق المساعدة على الانطلاق لخصم من المورد تحرري بنسبة :

- 5% إذا تمّ توزيعها لفائدة :

- أشخاص طبيعيين مقيمين بتونس،
- أشخاص غير مقيمين طبيعيين كانوا أو معنويين.

- 25% إذا تمّ توزيعها لفائدة أشخاص مقيمين بملاذات جبائية كما تمّ تحديدها بالقائمة الملحقة بالأمر عدد 3833 بتاريخ 3 أكتوبر 2014 (الملحق عدد3).

وبالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين، يكون الخصم من المورد المذكور قابلا للطرح من الضريبة على الدخل السنوي أو للإرجاع وذلك إذا لم تتجاوز مداخلهم الموزعة 10.000 د سنويا.

ويقصد بالأرباح الموزعة:

- الأرباح أو المحاصيل غير المرصودة بالاحتياطي وغير المدمجة برأس المال،
- مداخيل حصص الصناديق المذكورة باستثناء القيمة الزائدة المتعلقة بهذه الحصص والحقوق المتعلقة بها،

و لا يستوجب الخصم من المورد بعنوان توزيع الأرباح على:

- الأرباح أو المداخل الموزعة إلى الأشخاص المعنويين المقيمين بتونس،
- الأرباح الموزعة من الأموال الذاتية التي تتضمنها موازنة الشركة الموزعة في 31 ديسمبر 2013 والمضمنة بقائمة الإيضاحات حول القوائم المالية المودعة بعنوان سنة 2013. وبالنسبة إلى الشركات التي تفتح سنتها المالية خلال سنة 2013 وتختتمها سنة 2014، تساوي الأموال الذاتية المعفاة من الضريبة، الأموال الذاتية المحتسبة إلى غاية 31 ديسمبر 2013 ويتعين أن يتم تضمينها بقائمة الإيضاحات حول القوائم المالية المودعة بعنوان سنة 2014/2013.

- الأرباح أو المداخل الموزعة والمنقعة بإعفاء بمقتضى اتفاقيات تقادي الازدواج الضريبي أو بمقتضى اتفاقيات أخرى أو نصوص خاصة كما هو الشأن بالنسبة للتشريع المتعلق بالمحروقات.

ويستوجب عدم القيام بالخصم من المورد على الأرباح الموزعة من الأموال الذاتية المضمنة بالقوائم المالية كما هو مبين أعلاه التتصيص صراحة في محضر الجلسة العامة التي أقرت عملية التوزيع على القسط من الأرباح الموزعة من الأموال الذاتية غير الخاضعة للضريبة وعلى القسط من الأرباح الأخرى المعنية بالخصم من المورد. وفي خلاف ذلك، تستوجب الضريبة على المبلغ الجملي الموزع أو على أساس قيمة الأشياء في صورة توزيع الأرباح عينا.

ب. الأرباح المحققة من قبل المنشآت الدائمة التونسية التابعة لشركات غير مقيمة بتونس

طبقا لأحكام الفقرة II من الفصل 29 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، تعتبر موزعة لفائدة الشركاء غير المقيمين بتونس خاصة الأرباح المحققة بتونس من قبل المنشآت الدائمة التونسية التابعة لشركات أجنبية.

وعلى هذا الأساس، يطبق الخصم من المورد بنسبة 15% المستوجب على المداخل ذات المنشأ التونسي المحققة من قبل غير المقيمين وغير المستقرين بتونس على أرباح المنشآت الدائمة التونسية المعتبرة موزعة على الشركاء غير المقيمين .

مع العلم أن الخصم من المورد المذكور لم يتم تطبيقه على أرباح المنشآت الدائمة المعتبرة موزعة والمحققة بعنوان السنوات السابقة لسنة 2015 باعتبار إعفاء حصص الأسهم من الضريبة بمقتضى القانون العام.

(2) إضافة قانون المالية لسنة 2015

تم بمقتضى الفصل 25 من قانون المالية لسنة 2015 التخفيض في نسب الضريبة على أرباح المنشآت الدائمة التونسية التابعة للشركات الأجنبية والتي تعتبر موزعة لفائدة الشركاء غير المقيمين بتونس من 15% إلى 5%.

وتستوجب الضريبة بنسبة 25% إذا كان المنتفعون بالأرباح الموزعة مقيمين بملاذات جبائية. (الملحق عدد 3)

ويشمل هذا الإجراء:

أ- المنشآت الدائمة التونسية للشركات المقيمة ببلدان لم تبرم مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي .

ب- المنشآت الدائمة التونسية للشركات المقيمة ببلدان أبرمت اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي مع تونس تمنحها الحق في توظيف الضريبة على أرباح المنشآت الدائمة المعتبرة موزعة، ويتعلق الأمر بالاتفاقيات المبرمة مع:

- النمسا،
- كندا
- الدنمارك
- الولايات المتحدة الأمريكية،
- فرنسا،
- أندونيسيا،
- النرويج،
- السويد،
- السنغال.

كما تضمن قانون المالية لسنة 2015 إجراءات تمكن من إخضاع الأرباح الموزعة بالخارج من قبل الشركات غير المقيمة والتي لها منشآت دائمة بتونس وذلك إذا نصت

اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس وبلدان إقامة الشركات المذكورة على ذلك. ويتعلق الأمر بالاتفاقيات المبرمة مع كل من إسبانيا ومملكة بريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية والكامرون.

مع العلم أنه في صورة امتلاك شركة غير مقيمة لأكثر من منشأة دائمة بتونس، فإن الضريبة على الأرباح الموزعة كما هو الشأن بالنسبة للضريبة على الشركات، تحتسب على الأرباح الجمالية لكل المنشآت الدائمة بعد إجراء المقاصة بين النتائج الإيجابية والنتائج السلبية للمنشآت المذكورة.

V. حدث إنشاء الخصم من المورد وقاعدته

◀ الحالة العامة

يطبق الخصم من المورد بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات عند دفع المبالغ التي يشملها ميدان تطبيق الخصم من قبل الشخص الذي يدفع هذه المبالغ سواء تم الدفع لحسابه أو لحساب الغير وبصرف النظر عن النظام الجبائي للمدين الفعلي بها.

وتبعاً لذلك فإنّ الخصم من المورد يستوجب في كل الحالات من قبل الشخص المكلف بدفع المبالغ موضوع الخصم من المورد بإستثناء حالات الدفع من قبل المدين نفسه أي:

- شخص طبيعي خاضع للضريبة على الدخل حسب النظام التقديري المنصوص عليه بالفصل 44 مكرّر من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات،

- شخص طبيعي من غير المهنيين،

- شخص غير مقيم غير مستقر بتونس.

ويقصد بالدفع، الدفع نقداً أو تسليم الأشياء أو أيّ عملية أخرى تقوم مقامها من شأنها وضع المبالغ أو الأشياء على ذمة المنتفع بها مثل تحويل المبلغ إلى حساب بنكي أو إصدار صك أو كمبيالة وفي هذه الحالة يستوجب الخصم من المورد في تاريخ إصدار الصك أو الكمبيالة أو كذلك الدفع عن طريق المقاصة.

بالتالي، وفي صورة توزيع حصص الأسهم من قبل أشخاص من غير الشركة الموزعة مثال ذلك الوسطاء المرخص لهم المكلفون بالإدارة فإن الخصم من المورد على الأرباح الموزعة يستوجب على هؤلاء الأشخاص.

غير أن الخصم من المورد يبقى مستوجبا على المدين الفعلي بحصص الأسهم إذا كان الأشخاص المكلفين بالدفع غير مقيمين وغير مستقرين بتونس.

هذا، وتتكوّن قاعدة الخصم من المورد من المبلغ الخام باعتبار كل الأداءات للمكافآت التي يتضمنها ميدان تطبيق الخصم من المورد كما تمّ ضبطه بالفصلين 52 و 53 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

غير أنّ هذه القاعدة لا تشمل المبالغ التي لا تكتسي صبغة مقايض على غرار المبالغ المدفوعة لحساب الحرفاء كمعاليم التسجيل والطابع الجبائي المدفوعة من قبل العدول والمعاليم الديوانية المدفوعة من قبل وكلاء العبور...

كذلك وفي صورة الدفع لحساب الغير، يستوجب على الشخص الذي يتولى دفع المبالغ والقيام بالخصم من المورد التصريح بذلك ضمن التصريح الشهري وتصريح المؤجر المنصوص عليه بالفصل 55 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات وذلك في الخانة المخصصة لذلك.

◀ الحالة الخاصة بالأرباح المحققة من قبل المنشآت الدائمة التونسية التابعة للشركات غير المقيمة والأرباح الموزعة بالخارج من قبل الشركات غير المقيمة التي لها منشآت دائمة بتونس

باعتبار أن الأرباح المحققة من قبل المنشآت الدائمة التونسية للشركات الأجنبية تعتبر موزعة عند تحقيقها، فإن المنشآت الدائمة المذكورة مطالبة بالتصريح بهذه الأرباح الموزعة ودفع الضريبة بعنوانها بنسبة 5% أو عند الاقتضاء بنسبة 25% بالنسبة إلى المنشآت الدائمة التابعة للشركات المقيمة بملاذات جبائية كما هو مبين أعلاه عند التصريح بالضريبة على الشركات المستوجبة على أرباحها المحققة بتونس وذلك في الخانة المخصصة لذلك ضمن التصريح المذكور.

وتطبق نفس القاعدة على الضريبة المستوجبة على التوزيعات التي تتم بالخارج من قبل الشركات المقيمة بإسبانيا ومملكة بريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية والكامرون والتي تمتلك منشآت دائمة بتونس.

■ فيما يتعلق بقاعدة الضريبة على الأرباح الموزعة بالنسبة إلى المنشآت الدائمة التونسية

تتكون قاعدة الضريبة بعنوان أرباح المنشآت الدائمة التونسية المعتبرة موزعة من النتيجة المحاسبية بعد طرح الضريبة على الشركات المستوجبة عند الاقتضاء.

وتطبق هذه القاعدة على المنشآت الدائمة التونسية للشركات المقيمة ببلدان لم تبرم اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي مع تونس وعلى المنشآت الدائمة التونسية للشركات المقيمة بكل من البلدان التالية:

- النمسا،
- كندا،
- الدنمارك،
- الولايات المتحدة الأمريكية،
- أندونيسيا،
- السويد،

وتنصّ بعض الاتفاقيات على أحكام خاصة لضبط قاعدة الضريبة المستوجبة على المنشآت الدائمة بعنوان الأرباح الموزعة وذلك في صورة خضوع الشركة الأم للضريبة ببلد الإقامة على كلّ أرباحها الموزعة. ويتعلق الأمر بالاتفاقيات المبرمة مع:

- فرنسا،
- النرويج،
- السنغال.

في هذه الحالة تنص هذه الاتفاقيات على توزيع قاعدة الضريبة المستوجبة على الأرباح المعتبرة موزعة للمنشآت الدائمة المذكورة بين تونس والبلد المعني بهدف تفادي ازدواجية توظيف الضريبة على الأرباح الموزعة. ويتمّ التوزيع بتطبيق على الأرباح المحاسبية للمنشأة أ أو للمنشآت الدائمة التونسية النسبة التالية : بـ

ويقصد بـ:

- "أ" : الأرباح أو النتائج المحاسبية المحققة من قبل كلّ المنشآت الدائمة الموجودة بتونس والتابعة للشركة المقيمة بالبلد الآخر،
- "ب" : الأرباح أو النتائج المحاسبية الجمالية للشركة المقيمة بالبلد الآخر.

هذا، ويجدر التذكير أنه طبقاً لأحكام الاتفاقيات المبرمة مع البلدان المذكورة وإذا كانت النتيجة المحاسبية الجمالية للشركة الأم سلبية أو تساوي صفر في حين تكون نتائج المنشأة أو المنشآت الدائمة التونسية التابعة لها إيجابية، فإن التوزيع يتم على أساس قاعدة التوزيع المحتسبة سابقاً. وفي غياب هذه القاعدة، يتم التوزيع على أساس نسبة تحدّد بالتشاور بين السلطات الجبائية التونسية والسلطات الجبائية للبلدان المعنية.

■ فيما يتعلق بقاعدة الضريبة على الأرباح الموزعة بالخارج من قبل الشركات غير المقيمة التي لها منشآت دائمة بتونس

تحتسب قاعدة الضريبة على الأرباح الموزعة بالخارج من قبل شركة مقيمة بإسبانيا بتطبيق على الأرباح المحاسبية للمنشأة أو للمنشآت الدائمة التونسية النسبة المذكورة أعلاه:

أ
ب

ويطبق هذا المبدأ كذلك على الأرباح الموزعة من قبل الشركات المقيمة بالكامرون التي تمتلك منشآت دائمة بتونس. وتحتسب النسبة المذكورة في هذه الحالة بالأخذ بعين الاعتبار لرقم المعاملات خال من الأداءات للمنشأة أو للمنشآت الدائمة التونسية ولرقم معاملات الشركة المقيمة بالكامرون.

غير أنه وبالنسبة إلى الأرباح الموزعة من قبل الشركات المقيمة بمملكة بريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية، تضبط قاعدة الضريبة على الأرباح الموزعة المذكورة طبقاً للتشريع الجاري به العمل بتونس أي الأرباح المحاسبية للمنشأة أو للمنشآت الدائمة التونسية بعد طرح الضريبة على الشركات المستوجبة عند الاقتضاء.

VI. بالنسبة إلى تحمّل عبء الخصم من المورد التحرري

(1) التشريع الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2014

مع مراعاة الإعفاءات الواردة بالاتفاقيات الدولية وبالقانون العام، يخضع الأشخاص غير المقيمين وغير المستقرين الذين يحققون مداخيل ذات منشأ تونسي للضريبة بتونس عن طريق الخصم من المورد التحرري بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات حسب:

- النسب المنصوص عليها باتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين تونس وبلدان إقامتهم،

- النسب المنصوص عليها بالقانون العام إذا كانت أقل من النسب المنصوص عليها بالاتفاقيات أو إذا كان المنتفعون بالمبالغ مقيمين ببلدان لم تبرم مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي.

هذا، وفي صورة عدم القيام بالخصم من المورد بتونس لأي من الأسباب أو القيام به بصفة منقوصة، يطبق الخصم من المورد حسب النسبة المنصوص عليها بالقانون العام محتسبة على أساس قاعدة تحمل عبء الضريبة وذلك عملاً بأحكام الفصل 52 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات التي تنص على أن الخصوم من المورد غير

المنجزة على المبالغ المدفوعة إلى غير المقيمين بتونس تعتبر متخلدة بذمة المدين المقيم أو المستقر بتونس.

(2) إضافة قانون المالية لسنة 2015

تمّ بمقتضى الفصل 23 من قانون المالية لسنة 2015 توسيع ميدان تحمل عبء الخصم من المورد غير المنجز أو المنجز بصفة منقوصة بالنسبة لكل المبالغ الخاضعة للخصم من المورد التحرري بعنوان الضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات مع التأكيد على احتسابه حسب قاعدة تحمل عبء الضريبة التالية: $\frac{100 \times \text{ن}}{100 - \text{ن}}$.

على أساس ما سبق، يطبق تحمل عبء الضريبة على كل الخصوم من المورد التحررية غير المنجزة أو المنجزة بصفة منقوصة:

◀ بالنسبة إلى المقيمين

- على الأرباح الموزعة لفائدة أشخاص طبيعيين،

وتطبق هذه القاعدة كذلك في صورة توزيع الأرباح عينيا. ويستوجب الخصم في هذه الحالة على الشركة الموزعة على أساس قاعدة تحمل عبء الضريبة وذلك في صورة منح الشركة الشركاء أشياء عينية تساوي قيمتها قسطهم في الأرباح الموزعة.

- على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة المدفوعة إلى الأشخاص المعنويين المعفيين كليا من الضريبة على الشركات بمقتضى التشريع الجاري به العمل وإلى الذوات التي توجد خارج ميدان تطبيق هذه الضريبة على غرار الصناديق المشتركة للتوظيف في الأوراق المالية و صناديق المساعدة على الانطلاق...

◀ بالنسبة إلى غير المقيمين

- على كلّ المداخيل ذات المصدر التونسي المحققة من قبل غير المقيمين وغير المستقرين والخاضعة للخصم من المورد، وتطبق في هذه الحالة، قاعدة تحمل الخصم من المورد باعتماد النسبة المنصوص عليها بالقانون العام بصرف النظر عن النسبة الواردة باتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي،
- على المرتبات والأجور الخاضعة للخصم من المورد التحرري بنسبة 20%،

■ على المداخل المدفوعة إلى غير المقيمين والمستقرين بتونس الخاضعين للخصم التحرري على التوالي بنسبة 5 % أو 10% أو 15% (حضانة البناء، عمليات التركيب، الخدمات الأخرى).

وتجدر الإشارة إلى أنّ الخصم من المورد المحتسب على أساس قاعدة تحمّل عبء الضريبة المذكورة أعلاه:

- تضاف إليه خطايا التأخير المحتسبة طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل في صورة الدفع خارج الأجل.

- لا يطرح لضبط قاعدة الضريبة بالنسبة إلى المدين بالمبالغ موضوع الخصم المذكور.

تلغي هذه المذكرة العامة وملاحقها كلّ المذكرات العامة السابقة في الموضوع وخاصة منها المذكرات العامة عدد 23/1990 و 8/1994 و 28/2004.

المديرة العامة للدراسات
والتشريع الجبائي

الإمضاء : حبيبة جراد حرم اللواتي

