

من وزيرة المالية

إلى

26/10/2022

N° 1168

الموضوع: حول النظام الجبائي لخدمات مسداة بالخارج
المرجع: مكتوبكم الواردان بتاريخ 09 أكتوبر 2020 و 09 فيفري 2022

لقد ذكرتم بمقتضى مكتوبيكم المشار إليهما بالمرجع أعلاه أنّ نشاط شركتكم يتمثل في تصميم البرمجيات وتطويرها وصيانتها ودمجها وتسويقها وكذلك تسويق المعدات الإعلامية، مبينين أنّ شركتكم تسدي هذه الخدمات عن طريق المهندسين العاملين لديها.

كما بينتم أنّه باعتبار أنّ أغلب حرفاء شركتكم منتصبون بالخارج وفي إطار سعيها لضمان النجاعة والقرب من الحرفاء، تتولى شركتكم في إطار عقود مبرمة بينها وبين مسدي خدمات مقيمين ومستقرين بالخارج مناوله بعض الخدمات المتعلقة أساسا بتطوير البرمجيات وصيانتها، حيث يتولى المناولون إسداء هذه الخدمات لحساب شركتكم بالخارج وتحت مسؤوليتها ورقابتها ودون أن يصبحوا مالكين للبرمجيات التي تم تطويرها أو أن يتحملوا مسؤولية صيانتها.

كما ذكرتم أنّ شركتكم تبقى المالكة الوحيدة للبرمجيات التي تم تطويرها، حيث تتولى منح حق استعمالها لحرفائها مبينين أنّ المبالغ التي يدفعها الحرفاء المقيمون والمستقرون بالخارج لفائدة شركتكم مقابل منحهم حق استعمال البرمجيات موضوع عقد المناولة تم إخضاعها للخصم من المورد في الجزائر.

وعليه طلبتم معرفة:

- النظام الجبائي في مادة الخصم من المورد بعنوان الضرائب المباشرة للمبالغ المدفوعة إلى المناولين المذكورين مقابل الخدمات المسداة لحساب شركتكم بالخارج والمتمثلة في تطوير البرمجيات وصيانتها لفائدة حرفانكم المستقرين بالخارج على غرار الجزائر وهل يتم اعفاؤها من الخصم من المورد عملا بأحكام الفصل 13 من إتفاقية تفادي الإزدواج الضريبي المبرمة بين دول إتحاد المغرب العربي بتاريخ 23 جويلية 1990 باعتبارها لا تصنف ضمن الأتاوات.

- النظام الجبائي في مادة الضريبة على الشركات للأرباح التي تحققها شركتكم ابتداء من غرة جانفي 2021 والمتأتية من نشاطها بالخارج.

- النظام الجبائي في مادة الأداء على القيمة المضافة للمبالغ المدفوعة للمناولين بالخارج وهل يتم اعفاؤها من الأداء على القيمة المضافة طبقا للفصل 3 من مجلة الأداء على القيمة المضافة باعتبارها خدمات مستعملة بالخارج.

جوابا، يشرفني إعلامكم بما يلي:

I- في مادة الضرائب المباشرة

1- فيما يتعلق بحق استعمال المنظومة الإعلامية وتحيينها

تخضع المبالغ المدفوعة لشركتكم " من قبل مقيمين بالخارج مقابل إسنادهم حق استعمال منظومة إعلامية للضريبة ببلد إقامة المنتفعين بالمبالغ المذكورة طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل به وذلك مع مراعاة أحكام اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة مع البلاد التونسية عند الاقتضاء باعتبارها دفعت مقابل استعمال حقوق التأليف المتعلقة بعمل علمي.

ويكون الخصم من المورد الذي يتم تحمّله بالخارج طبقا لأحكام اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المعنية قابلا للطرح من الضريبة على الشركات المستوجبة على الأرباح الجمالية بتونس.

في حين لا يقبل للطرح الخصم من المورد الذي تم تحمّله بالخارج في غياب اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي سارية المفعول مبرمة بين تونس وبلد إقامة الحريف المعني أو في صورة توظيف الضريبة بصفة حصرية ببلد المصدر طبقا لاتفاقية تفادي الازدواج الضريبي.

بالتالي وفي الحالة الخاصة بالمبالغ الراجعة إلى شركتكم مقابل إسناد حرفانها المقيمين بالجزائر حق استعمال المنظومات الإعلامية وتحيينها، فهي تخضع للضريبة قصرا بالجزائر طبقا لأحكام الفصل 13 من اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين دول اتحاد المغرب العربي بتاريخ 23 جويلية 1990 وفي حدود ما ينص عليه التشريع الجبائي الجاري به العمل بهذا البلد.

وفي هذه الحالة، تكون الضريبة المدفوعة بالجزائر غير قابلة للطرح من الضريبة المستوجبة بتونس.

2- فيما يتعلق بخدمات تطوير البرمجيات وصيانتها

أ- في صورة ممارسة النشاط في إطار منشأة دائمة بالخارج

"

✓ بالنسبة للنظام الجبائي للمبالغ الراجعة لشركتكم "

طبقا لأحكام الفصل 47 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، تتكون أرباح شركتكم " الخاضعة للضريبة بتونس من

الأرباح المحققة في إطار استغلالات موجودة بتونس، مما يستثني الأرباح المحققة في إطار استغلالات بالخارج حيث لا تؤخذ الأرباح المذكورة بعين الاعتبار لضبط نتيجة شركتكم الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس، ولا تكون الأعباء والإستهلاكات والخسائر المتعلقة بها قابلة للطرح بما في ذلك المبالغ المدفوعة إلى الممولين عند الاقتضاء.

وعليه يتعين على شركتكم " تعديل النتيجة الصافية التي تحققها على مستوى جدول احتساب الضريبة على الشركات وذلك بطرح كل المحاصيل المتأتية من الاستغلال الموجود بالخارج وبإعادة دمج كل الأعباء المباشرة المتعلقة بالمنشأة الدائمة الموجودة بالخارج ونسبة من الأعباء العامة تضبط باعتبار هذه القاعدة:

الأعباء العامة × رقم المعاملات المتعلقة بالاستغلالات الموجودة بالخارج
رقم المعاملات الجملي للشركة

ولمزيد التوضيحات يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 24 لسنة 2012 المتوفرة على الموقع التالي لوزارة المالية:

www.impots.finances.gov.tn (خانة التوثيق)

✓ تعريف المنشأة الدائمة

عرفت اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي المنشأة الدائمة على أنها كل مقر ثابت للأعمال تمارس من خلاله المؤسسة كل نشاطها أو جزءا منه على غرار مقر الإدارة أو نقطة بيع أو الفرع أو المكتب أو المصنع أو الورشة.

كذلك ولتطبيق اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي يتم الاستناد على تحليل نموذج اتفاقية تفادي الازدواج الضريبي لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي وكذلك على الفقه الإداري في الموضوع.

وفي هذا الإطار تضمنت المذكرة العامة عدد 2 لسنة 2015 جردا للفقه الإداري المعمول به في مختلف الحالات التي تعتبر فيها الخدمات أنها أسديت في إطار منشأة دائمة بتونس. ويتعلق الأمر خاصة بالخدمات التي تكون متواصلة في الزمن (تفوق مدتها 6 أشهر) أو متعددة ومرتبطة ببعضها البعض مهما كانت مدتها أو تكون دورة تجارية متكاملة مهما كانت مدتها أو استوجبت مركزا ثابتا للأعمال.

ولمزيد التوضيحات يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 02 لسنة 2015 المتوفرة على موقع وزارة المالية المذكور أعلاه.

✓ الحالة الخاصة بالخدمات المسداة بالجزائر

في الحالة الخاصة بالخدمات التي يتم إسداؤها لفائدة حرفاء مقيمين بالجزائر، يتبين من خلال عقد المناولة مع شركة " " المقيمة بالجزائر المصاحب لمكتوبكم ما يلي:

- تتعهد شركة " " المقيمة بالجزائر بإسداء خدمات تطوير برمجيات إعلامية لحساب شركة " " وذلك حسب حاجيات حرفاء هذه الأخيرة،

- يتم تطوير البرمجية بناء على كراس شروط يضبط الخصوصيات الفنية والوظيفية المفصلة المطلوبة لتطوير البرمجيات تعده شركة " " ،

- يلتزم المهندسون التابعون لشركة " " باستعمال وسائل التطوير المحددة والمصادق عليها من قبل شركة " " ،

- تمتلك شركة " " حقوق الملكية الفكرية للبرمجية المطورة،

- لا تخول عملية تطوير البرمجية المذكورة أي ملكية فكرية لشركة " " ، حيث يتم إسداء خدمات التطوير حسب متطلبات خاصة لشركة " " ولحسابها،

- حددت مدة تطوير البرمجية بشهرين مقابل مبلغ صافي يساوي 24.000 يورو.

على أساس ما سبق، تعتبر شركتكم أنها تمارس نشاطها في إطار منشأة دائمة بالجزائر طبقا لاتفاقية تفادي الازدواج الضريبي المبرمة بين بلدان اتحاد المغرب العربي بتاريخ 23 جويلية 1990 وذلك حتى ولو تمت مناولة هذا النشاط باعتبار أن الأمر يتعلق بدورة اقتصادية متكاملة وبخدمات متعددة ومرتبطة ببعضها البعض حيث يتطلب الأمر تركيز المنظومة وملاءمتها مع حاجيات الحرفاء بالجزائر وتشغيلها وصيانتها.

وبالتالي فإن الأرباح التي تحققتكم في هذا الإطار تخضع للضريبة بالجزائر طبقا للتشريع الجاري به العمل به ولا يمكن في هذه الحالة طرح الخصم من المورد المنجز بالجزائر من الضريبة على الشركات المستوجبة عليها بتونس باعتبارها دفعت بعنوان محاصيل لا تخضع للضريبة بتونس. كما يتعين على شركتكم تعديل نتيجتها الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس كما تم بيانه أعلاه.

ولمزيد التوضيحات يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 25 لسنة 2016 المتوفرة على موقع وزارة المالية.

✓ بالنسبة للنظام الجبائي للمبالغ المدفوعة إلى المناولين

في صورة ممارسة شركتكم " لنشاطها في إطار منشأة دائمة بالخارج سواء مباشرة أو عن طريق مناولين كما هو الشأن بالنسبة لخدمات تطوير وصيانة البرمجيات الإعلامية بالجزائر، فإن المبالغ المدفوعة إلى المناولين المعنيين أي في الحالة الخاصة شركة " ، لا تخضع للضريبة بتونس ولا للخصم من المورد بهذا العنوان باعتبارها خارج ميدان تطبيق الضريبة بتونس.

ب- في صورة عدم ممارسة النشاط في إطار منشأة دائمة بالخارج

✓ بالنسبة للنظام الجبائي للمبالغ الراجعة لشركة "

في غياب منشأة دائمة لشركة " بالخارج، تخضع المبالغ الراجعة لها مقابل إسداء خدمات لفائدة مقيمين أو مستقرين بالخارج للضريبة بالخارج فقط إذا شملها تعريف لفظة "أتاوات" الوارد بالاتفاقية المبرمة بين تونس وبلد إقامة المؤسسة الدافعة لهذه المبالغ وذلك في صورة إسداء الخدمات لفائدة مؤسسات مقيمة ببلدان أبرمت اتفاقية تفادي ازدواج ضريبي سارية المفعول مع البلاد التونسية.

غير أنه وفي صورة إسداء خدمات لفائدة مقيمين أو مستقرين ببلدان لا تربطها بتونس اتفاقية تفادي ازدواج ضريبي سارية المفعول، فإن هذه المبالغ تخضع للضريبة طبقا للقانون الداخلي لبلد إقامة المنتفع بالخدمة.

مع العلم أن الأرباح التي تحققها شركتكم في هذه الحالة تؤخذ بعين الاعتبار لضبط نتيجتها الجبائية الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس. وتستوجب الضريبة المذكورة بنسبة 15% بالنسبة إلى الأرباح المحققة ابتداء من غرة جانفي 2021.

✓ بالنسبة للنظام الجبائي للمبالغ المدفوعة إلى المناولين

يختلف النظام الجبائي في مادة الخصم من المورد للمبالغ التي تدفعها شركة " إلى المناولين غير المقيمين وغير المستقرين بتونس باعتبار وجود اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي مبرمة بين تونس وبلدان إقامة المعنيين بالأمر من دونه وذلك كما يلي:

■ في صورة وجود اتفاقية مبرمة بين تونس وبلد إقامة المناولين

تخضع المبالغ التي تدفعها شركتكم لفائدة المناولين المقيمين بالخارج للضريبة بتونس وللخصم من المورد فقط إذا شملها تعريف لفظة أتاوات على معنى اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي التي أبرمتها تونس مع بلدان إقامة المناولين المذكورين. ويتم الخصم من المورد حسب النسبة المنصوص عليها بالاتفاقية إذا كانت تقل عن 15% أو بنسبة 15% طبقا لأحكام القانون العام.

وفي خلاف ذلك، تبقى المبالغ المذكورة غير خاضعة للضريبة بتونس ولا للخصم من المورد بهذا العنوان.

ويستوجب تحويل المبالغ الخاضعة للخصم من المورد حسب النسب الواردة باتفاقيات تفادي الإزدواج الضريبي أو المبالغ المعفاة الاستظهار حسب الحالة بشهادة في تسوية الوضعية الجبائية أو بشهادة إعفاء مسلمة من قبل مصالح الأداءات المختصة.

في حين لا يستوجب تحويل المبالغ الخاضعة للخصم من المورد حسب نسبة 15% طبقاً لأحكام القانون العام الإستظهار بأي شهادة شريطة الإدلاء بما يثبت احتساب الخصم من المورد على المبالغ المحولة على أساس النسبة المذكورة.

هذا، وفي كل الحالات، يستوجب الانتفاع بالأحكام التفاضلية لاتفاقيات تفادي الإزدواج الضريبي استظهار المنتفع بالمبالغ المذكورة بشهادة إقامة جبائية مسلمة من قبل السلطات المختصة ببلد إقامته.

• في صورة عدم وجود اتفاقية مبرمة بين تونس وبلد إقامة الممولين

في صورة عدم وجود اتفاقية مبرمة بين تونس وبلد إقامة الممول أو في صورة عدم الاستظهار بشهادة إقامة جبائية من قبل الممولين كما تمّ بيانه أعلاه، تخضع المبالغ المدفوعة للممولين المذكورين للخصم من المورد بنسبة 15%. وترفع هذه النسبة إلى 25% إذا تعلق الأمر بمقيمين بأحد البلدان أو الأقاليم ذات نظام جبائي تفاضلي كما تم ضبطها بقرار وزير المالية المؤرخ في 25 مارس 2019.

ولا يستوجب تحويل هذه المبالغ الاستظهار بشهادة في تسوية الوضعية الجبائية شريطة الإدلاء بما يثبت احتساب الخصم من المورد على المبالغ المحولة على أساس النسب المذكورة أعلاه.

مع العلم أنه وفي كل الحالات، في صورة عدم القيام بالخصم من المورد أو القيام به بصفة منقوصة، فإنّ الخصم من المورد المذكور يستوجب حسب قاعدة تحمل عبء الضريبة أي بنسبة 17,64% أو بنسبة 33,33% حسب الحالة تضاف إليها خطايا التأخير المحتسبة طبقاً للتشريع الجاري به العمل. ولا يستوجب تحويل المبالغ في هذه الحالة، الاستظهار بأيّة شهادة على أن يتم إثبات احتساب الخصم من المورد حسب إحدى النسبتين المذكورتين.

II- في مادة الأداء على القيمة المضافة

طبقاً لأحكام الفصل 3 من مجلة الأداء على القيمة المضافة تعتبر الخدمات منجزة بالبلاد التونسية وبالتالي خاضعة للأداء على القيمة المضافة إذا تمّ استعمالها بتونس.

وعلى هذا الأساس، لا تخضع للأداء على القيمة المضافة خدمات تصميم البرمجيات وتطويرها وصيانتها المسداة من قبل المناول المقيم بالجزائر " " لحساب شركتكم " والتي سيتم إستعمالها من قبل حرفانكم المقيمين بالخارج (الجزائر) بإعتبارها خدمات مستعملة خارج البلاد التونسية على معنى أحكام الفصل 3 من مجلة الأداء على القيمة المضافة.

كما لا تخضع للأداء على القيمة المضافة المبالغ الراجعة لشركتكم " " مقابل حق إستعمال المنظومة الإعلامية من قبل حرفانكم المنتصبين بالخارج وتحيينها طبقا لما تم بيانه أعلاه.

وتقبلوا، سيدي، فائق عبارات الاحترام.

والسلام

عن وزيرة المالية وبفويض منها

للدراسات والتشريع الجبائي
يحيى الشحلاوي