

1448

22 AVR. 2019

## Note commune N°16/ 2019

**OBJET** : Commentaire des dispositions des articles 35 et 50 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 relatives au régime fiscal des opérations réalisées avec les entreprises résidentes ou établies dans des Etats ou territoires dont le régime fiscal est privilégié.

**Annexe** : Arrêté du ministre des finances du 25 mars 2019, portant fixation de la liste des Etats et territoires dont le régime fiscal est privilégié telle que prévue par l'article 35 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019.

### RESUME

#### **Régime fiscal des opérations réalisées avec les entreprises résidentes ou établies dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié**

- 1- L'article 35 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 a supprimé la notion de « paradis fiscaux » et l'a remplacée par la notion « Etat ou territoire dont le régime fiscal est privilégié ». Il s'agit des Etats ou territoires dont l'impôt dû par les personnes qui y sont résidentes ou établies est inférieur à 50 % de l'impôt dû en Tunisie au titre de la même activité.
- 2- L'article 50 de la loi de finances pour l'année 2019 a relevé le taux de la retenue à la source libératoire due par les établissements

stables tunisiens des entreprises résidentes dans un Etat ou territoire dont le régime fiscal est privilégié et qui ne déposent pas la déclaration d'existence, de 15 % à 25%.

- 3-** L'arrêté du ministre des finances du 25 mars 2019 a fixé la liste des Etats et territoires dont le régime fiscal est privilégié telle que prévue par les articles 35 et 50 de la loi de finances pour l'année 2019.

Dans le cadre de l'harmonisation de la législation fiscale tunisienne avec les normes internationales relatives à la lutte contre l'évasion fiscale et le transfert de bénéfices aux Etats dont le régime fiscal est privilégié, l'article 35 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 a prévu la suppression de la notion de «paradis fiscaux » et son remplacement par la notion « Etat ou territoire dont le régime fiscal est privilégié».

L'article 50 de la loi de finances pour l'année 2019 a également relevé le taux de la retenue à la source libératoire de 15 % à 25% pour les établissements stables tunisiens des entreprises résidentes dans un Etat ou territoire dont le régime fiscal est privilégié et qui ne déposent pas la déclaration d'existence.

La présente note a pour objet de rappeler la législation en vigueur en la matière jusqu'au 31 décembre 2018 et de commenter les dispositions des articles 35 et 50 de la loi de finances pour l'année 2019.

## **I- Rappel de la législation fiscale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018**

### **1- En ce qui concerne les opérations réalisées avec des entreprises résidentes ou établies dans les paradis fiscaux**

La législation fiscale en vigueur avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019 a prévu des dispositions visant la lutte contre l'évasion fiscale à travers le transfert des bénéfices aux paradis fiscaux dont la liste a été fixée par le décret n° 2014-3833 du 3 octobre 2014 fixant la liste des paradis fiscaux, et ce, au niveau des entreprises résidentes ou établies dans lesdits paradis et au niveau des personnes opérant avec elles.

#### **1-1- Au niveau de la détermination du résultat fiscal des personnes opérant avec les entreprises résidentes ou établies dans les paradis fiscaux**

Les charges relatives à l'acquisition des biens et des services nécessaires à l'exploitation sont déductibles des résultats de l'exercice au cours duquel ces charges ont été engagées. Les amortissements des

actifs nécessaires à l'exploitation ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée relative à ces charges et actifs sont également déductibles desdits résultats sauf disposition contraire expresse de la loi.

Toutefois, ne sont pas admis en déduction des résultats de l'exercice concerné, les montants payés en contrepartie de l'acquisition des biens et des services nécessaires à l'exploitation à des personnes résidentes ou établies dans les paradis fiscaux susmentionnés. Il en est de même pour les amortissements des actifs nécessaires à l'exploitation acquis auprès des personnes en question, ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée relative à ces charges et actifs.

### **1-2- Au niveau de la retenue à la source due sur les montants payés aux entreprises résidentes ou établies dans les paradis fiscaux**

L'article 52 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés a fixé le taux de la retenue à la source exigible sur les montants payés aux personnes résidentes ou établies dans les paradis fiscaux à 25% au lieu de ;

- 10% au titre des intérêts des prêts payés aux établissements bancaires non résidents non établis en Tunisie ou au titre des revenus distribués.
- 20% au titre des revenus de capitaux mobiliers à l'exception des intérêts des dépôts et des titres en devises et en dinars convertibles et au titre des rémunérations et des primes attribuées aux membres des conseils, des directoires et des comités des sociétés anonymes et des sociétés en commandite par actions en leur dite qualité.
- 15 % au titre des rémunérations et des autres revenus prévus au troisième tiret de l'alinéa « b » du paragraphe I de l'article 52 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Il reste entendu que lorsqu'il s'agit de résidents dans des Etats ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie et ayant été classés paradis fiscaux conformément audit décret, le taux de la retenue à la source de 25% ne s'applique pas en cas de présentation d'un certificat de résidence fiscale. Dans ce cas, il y a lieu d'appliquer les taux de la retenue à la source prévus par la convention concernée ou les taux susmentionnés s'ils sont plus favorables.

## **2- En ce qui concerne les établissements stables tunisiens des entreprises étrangères qui ne déposent pas une déclaration d'existence**

Les entreprises non résidentes exerçant leur activité en Tunisie dans le cadre d'un établissement stable sont soumises, à l'obligation du dépôt de la déclaration d'existence avant d'entamer leur activité conformément à l'article 56 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés. Elles sont également soumises à l'obligation de tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises et au respect de toutes les obligations fiscales prévues par la législation fiscale en vigueur, y compris le paiement de tous les taxes et impôts dus au titre de leur activité en Tunisie.

Ainsi, les montants leur revenant sont soumis à la retenue à la source conformément aux taux prévus par l'article 52 dudit code à l'instar des sociétés résidentes en Tunisie .

Ladite retenue à la source est déductible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés déterminé sur la base des bénéfices dégagés par la comptabilité tenue à cet effet, conformément à la législation comptable des entreprises.

Toutefois, les établissements stables tunisiens des entreprises étrangères qui ne déposent pas la déclaration d'existence sont soumis à l'impôt par voie de retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés au taux de 15 % des montants bruts leur revenant.

Il reste entendu qu'en cas de régularisation des établissements stables concernés de leur situation fiscale conformément à la législation fiscale en vigueur, ladite retenue à la source est déductible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû au titre de leur activité en Tunisie.

Pour plus de précisions, il y a lieu de se référer à la note commune n°6/2016.

## **II- Apport de la loi de finances pour l'année 2019**

### **1- En ce qui concerne les opérations réalisées avec des entreprises résidentes ou établies dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié**

#### **1-1- Teneur de la mesure**

L'article 35 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 a remplacé la notion de « paradis fiscaux » par la notion « Etat ou territoire dont le régime fiscal est privilégié ».

Il s'agit des Etats ou territoires dont le régime fiscal est privilégié, soient les Etats ou les territoires dont l'impôt dû par les personnes qui y sont résidentes ou établies est inférieur à 50% de l'impôt dû en Tunisie au titre de la même activité, soient les Etats et les territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à :

- 5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 10%,
- 12.5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 25%,
- 17.5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 35%.

La liste des Etats et des territoires dont le régime fiscal est privilégié, est fixée par l'arrêté du ministre des finances du 25 mars 2019 annexé à la présente note commune.

## **1-2 –Conséquences de la mesure**

L'article 35 de la loi de finances pour l'année 2019 n'a apporté aucune modification aux dispositions fiscales relatives aux opérations réalisées avec des entreprises résidentes ou établies dans les paradis fiscaux en vigueur au 31 décembre 2018.

De ce fait, ne sont pas admis en déduction pour la détermination des résultats imposables les charges, les amortissements des actifs et la taxe sur la valeur ajoutée relatifs aux opérations avec des personnes résidentes ou établies dans des Etats ou territoires dont le régime fiscal est privilégié, dont la liste a été fixée par l'arrêté du ministre des finances du 25 mars 2019 et qui a remplacé la liste des paradis fiscaux.

Il y a lieu de signaler à ce niveau que le décret n°2014-3833 du 3 octobre 2014 fixant la liste des paradis fiscaux a été supprimé en conséquence.

## **2- En ce qui concerne les établissements stables tunisiens des entreprises résidentes dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié**

### **2-1-Teneur de la mesure**

L'article 50 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 a relevé le taux de la retenue à la source libératoire applicable aux établissements stables tunisiens qui ne déposent pas la déclaration d'existence de 15% à 25%, et ce, pour les établissements stables tunisiens des entreprises résidentes dans des Etats ou territoires dont le régime fiscal est privilégié et dont la liste est fixée par l'arrêté du ministre des finances du 25 mars 2019 susmentionné.

Ladite retenue à la source s'applique à tous les montants toutes taxes comprises revenant aux établissements stables tunisiens des

entreprises résidentes dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié.

Cette retenue à la source est libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés pour les établissements stables en question.

La retenue à la source en question est effectuée par la personne qui paye les montants concernés, que le paiement soit effectué pour son propre compte ou pour le compte d'autrui, et ce, nonobstant le régime fiscal du débiteur effectif des montants en question.

## **2-2 –Conséquences du non-respect de la mesure**

La prise en charge par les personnes opérant avec les établissements stables en question de l'impôt dû par ces derniers ou la non retenue à la source de l'impôt dû pour quelque motif que ce soit, entraîne l'application de ladite retenue à la source selon la formule de prise en charge soit au taux de 33.33 % au lieu de 25% majorée des pénalités de retard calculées selon la législation fiscale en vigueur, le cas échéant.

La retenue à la source ayant été prise en charge n'est pas admise en déduction de l'assiette imposable des personnes opérant avec lesdits établissements stables.

Il est à noter qu'en cas de régularisation des concernés de leur situation fiscale conformément à la législation en vigueur, la retenue à la source opérée au taux de 25 % est déduite de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû sur leur activité en Tunisie ou est restituée conformément à la législation en vigueur.

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

**Signé : Sihem BOUGHDIRI NEMSIA**





**Arrêté du ministre des finances du 25 mars 2019 portant fixation de la liste des États et territoires dont le régime fiscal est privilégié telle que prévue par l'article 35 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019.**

Le ministre des finances,

Vu la constitution,

Vu les conventions en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus conclues entre la Tunisie et les autres pays,

Vu le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés promulgué par la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989, tel que modifié et complété par les textes subséquents,

Vu la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 et notamment son article 35,

Vu le décret n°75-316 du 30 mai 1975, fixant les attributions du ministère des finances,

Vu le décret Présidentiel n°2016-107 du 27 août 2016, portant nomination du chef du gouvernement et de ses membres,

Vu le décret Présidentiel n°2017-124 du 12 septembre 2017, portant nomination de membres du gouvernement,

Vu le décret Présidentiel n°2018-125 du 14 novembre 2018, portant nomination de membres du gouvernement,

Arrête :

**Article premier** : Est considéré État ou territoire dont le régime fiscal est privilégié, lorsque l'impôt dû par les personnes résidentes ou établies dans cet État ou territoire est inférieur à 50% de l'impôt dû en Tunisie pour la même activité.

Il s'agit des États et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à 5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 10% ou à

12.5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 25% ou à 17.5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 35%.

**Article 2 :** Le tableau annexé au présent arrêté fixe la liste des États et des territoires dont le régime fiscal est privilégié au sens de l'article 35 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019.

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

Tunis, le 25 mars 2019

Vu

Le Chef du Gouvernement  
Youssef Chahed

Le ministre des finances  
Mouhamed Ridha Chalghoum

## ANNEXE

### Liste des États et territoires dont le régime fiscal est privilégié

<b>États et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à 5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 10%</b>	<b>États et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à 12.5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 25%</b>	<b>États et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à 17.5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 35%</b>
Afghanistan pour les sociétés agricoles	-	-
-	Albanie pour les sociétés de production et de développement des logiciels	Albanie
-	Andorre	Andorre
Anguilla	Anguilla	Anguilla
-	-	Antigua et Barbuda pour les sociétés de télécommunication, d'assurances et les banques
-	Aruba pour les sociétés exerçant des activités dans les domaines de l'hôtellerie, du transport maritime et aérien et des énergies renouvelables	Aruba pour les sociétés d'assurances, de financement autres que les banques, les sociétés d'investissement et les franchisés d'une marque ou d'une enseigne commerciale étrangère
Bahamas	Bahamas	Bahamas
Bahreïn	Bahreïn	Bahreïn à l'exception des sociétés des hydrocarbures
Barbade	Barbade	Barbade
Bermudes	Bermudes	Bermudes
-	La Bosnie-Herzégovine	La Bosnie-Herzégovine
-	-	Botswana pour les sociétés de services financiers internationaux certifiées
-	Bulgarie	Bulgarie
-	-	Chypre
République du Congo pour les sociétés agricoles et de pêche	-	-
Delaware	Delaware	Delaware

<b>États et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à 5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 10%</b>	<b>États et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à 12.5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 25%</b>	<b>États et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à 17.5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 35%</b>
-	Fidji pour les sociétés de transport maritime non résidentes, de services médicaux, du commerce de produits agricoles, des énergies renouvelables et du secteur audiovisuel	Fidji pour les sociétés non résidentes dont le siège social ou régional est à Fidji
-	-	Géorgie
-	Gibraltar à l'exception des sociétés de services publics	Gibraltar à l'exception des sociétés de télécommunication
Guernesey	Guernesey à l'exception des sociétés de services publics	Guernesey à l'exception des sociétés de services publics de télécommunication
-	-	Hong Kong
Île de Man	Île de Man	Île de Man
Iles Caïman	Iles Caïman	Iles Caïman
Iles Marshall	Iles Marshall	Iles Marshall
Îles Turks et Caïcos	Îles Turks et Caïcos	Îles Turks et Caïcos
Iles Vierges Britanniques	Iles Vierges Britanniques	Iles Vierges Britanniques
-	-	Irak à l'exception des sociétés des hydrocarbures
-	-	Irlande à l'exception des sociétés des hydrocarbures
Jersey	Jersey à l'exception des sociétés de services publics	Jersey à l'exception des sociétés de services publics de télécommunication
-	Kirghizistan	Kirghizistan
-	Kosovo	Kosovo
-	-	Liechtenstein
-	-	Lituanie
-	Macao	Macao
-	Macédoine	Macédoine
-	-	Maldives à l'exception des banques
-	Moldavie	Moldavie
-	Monténégro	Monténégro
-	Nauru	Nauru

<b>États et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à 5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 10%</b>	<b>États et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à 12.5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 25%</b>	<b>États et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à 17.5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 35%</b>
Niue	Niue	Niue
-	-	Ouzbékistan à l'exception des banques
Palau	Palau	Palau
-	Paraguay	Paraguay
-	-	Singapour
-	Timor oriental	Timor oriental à l'exception des sociétés des hydrocarbures
-	Turkménistan à l'exception des sociétés publiques (dont la participation de l'État dans le capital dépasse 50%)	Turkménistan à l'exception des sociétés publiques (dont la participation de l'État dans le capital dépasse 50%) et des sociétés des hydrocarbures
Vanuatu	Vanuatu	Vanuatu