

NOTE COMMUNE N° 12/2015

Objet : Additif à la note commune n° 3/2015

Les questions posées ont été de savoir :

1- si les personnes qui effectuent la retenue à la source sur les montants leur revenant et qu'ils prélèvent directement des montants qu'ils ont recouverts pour le compte d'autrui sont tenues de se faire délivrer une attestation de retenue à la source,

2- l'assiette de la retenue à la source en cas de facturation de remboursement de frais,

3- le taux de la retenue à la source sur les rémunérations occasionnelles payées aux salariés et aux pensionnés,

4- les modalités et les taux de la retenue à la source sur les salaires et primes servis au cours d'une année et qui sont relatifs à des années antérieures.

A ces questions, il a été répondu comme suit :

1- Concernant les montants prélevés directement par leurs bénéficiaires

Dans le cas où les bénéficiaires des revenus faisant partie du champ d'application de la retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS prélèvent directement les montants leur revenant des montants qu'ils ont recouverts pour le compte d'autrui, lesdits bénéficiaires sont tenus d'effectuer la retenue à la source exigible conformément à la législation fiscale en vigueur, **s'agissant d'un paiement pour le compte d'autrui**, et de se faire délivrer une attestation de retenue à la source à ce titre.

L'attestation en question doit faire, notamment, état de l'identité complète du débiteur des montants objet de la retenue à la source.

C'est le cas notamment :

* Pour les montants soumis à la retenue à la source au taux de 15% :

- des commissions prélevées par les émetteurs des tickets restaurant,
- des commissions prélevées par les agences de voyages,
- des commissions prélevées par les courtiers en assurance et les agents généraux d'assurance,
- des commissions prélevées par les intermédiaires en bourse au titre des opérations effectuées en bourse,
- des commissions prélevées par les armateurs sur les montants recouverts pour le compte des armateurs non-résidents non établis en Tunisie,

* Pour les montants soumis à la retenue à la source au taux de 1,5% :

- des commissions prélevées par les établissements bancaires en contrepartie de la gestion des comptes de leurs clients y compris celles relatives à l'étude des dossiers,

- des commissions prélevées par les intermédiaires en bourse à titre de frais de tenue de comptes.

Toutefois, ne fait pas l'objet de retenue à la source la commission de succès prélevée par les intermédiaires en bourse à titre de performance réalisée pour le compte du client, s'agissant d'un revenu se trouvant en dehors du champ d'application de la retenue à la source tel que fixé par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Il va sans dire que, les personnes qui prélèvent les montants leur revenant des montants qu'ils recouvrent pour le compte d'autrui doivent effectuer aussi la retenue à la source sur les montants qu'ils ont recouverts selon le taux correspondant, et ce, au moment de la mise desdits montants à la disposition de leurs bénéficiaires. **L'assiette de la retenue à la source est constituée par le montant total recouvré soit avant déduction des montants (commissions...) leur revenant objet de l'auto-retenu à la source.** C'est le cas notamment :

- des émetteurs des tickets restaurant qui doivent effectuer la retenue à la source au taux de 1,5% sur les montants revenant aux prestataires de services et correspondant à la valeur des tickets. Ladite retenue s'applique sur tout montant égal ou supérieur à 1.000 dinars T.T.C.

- des agences de voyages qui doivent effectuer la retenue à la source au taux de 1,5% sur tout montant égal ou supérieur à 1.000 dinars T.T.C. revenant aux prestataires de services (hôtels, entreprises de location de voitures, entreprises de transport,...) à l'exception des montants en contrepartie du transport aérien et maritime international revenant aux entreprises de transport résidentes dans des pays ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie qui restent non concernés par la retenue à la source,

- des armateurs qui doivent effectuer la retenue à la source sur les montants qu'ils recouvrent pour le compte des armateurs résidents dans des pays n'ayant pas conclu de convention de non double imposition avec la Tunisie et non établis en Tunisie, la retenue à la source devant être effectuée au taux de 15%, ce taux est relevé à 25% lorsque les armateurs sont résidents dans des paradis fiscaux tels que fixés par le décret n° 2014-3833 du 3 octobre 2014.

Les intermédiaires en bourse doivent également effectuer la retenue à la source sur tous les montants qu'ils paient pour le compte de leurs clients dans le cadre de leurs attributions de gestionnaires de comptes. La retenue à la source devant être appliquée selon le taux approprié. A défaut d'informations sur la nature de la prestation pour laquelle le montant a été payé, la retenue à la source doit être effectuée au taux de 15%.

2- Concernant l'assiette de la retenue à la source en cas de facturation de montants à titre de remboursement de frais

L'assiette de la retenue à la source est constituée par le montant total payé en contrepartie du service réalisé ou du bien vendu y compris les montants facturés à titre de remboursement de frais engagés par le prestataire du service ou le vendeur.

C'est le cas, notamment, des montants objet d'une note d'honoraires établie par un commissaire aux comptes comportant le remboursement de frais supportés lors de l'exercice de sa mission tels que les frais de transport, d'hébergement et de restauration de ses collaborateurs..., **la retenue à la source est exigible même dans le cas où le collaborateur du commissaire aux comptes se fait rembourser les frais qu'il a engagés directement par le client.**

C'est le cas également de la note d'honoraires établie par un huissier notaire comportant le remboursement de frais engagés dans l'exercice de sa mission tels que les frais de transport, des copies, et des dépenses relatives à la notification...

En effet, les remboursements de frais engagés par le prestataire du service ou le vendeur dans le cadre de l'exercice de son activité et refacturés font, dans tous les cas, l'objet de retenue à la source selon le taux correspondant à la rémunération revenant au prestataire du service ou au vendeur, et ce, même dans le cas où la facturation est limitée au remboursement de frais, soit sans aucune marge.

Par contre, la quote-part du montant représentant les frais qui sont légalement à la charge du débiteur des montants et qui ont été avancés par le prestataire du service ou le vendeur, reste non concernée par la retenue à la source, c'est le cas notamment des droits d'enregistrement, des timbres fiscaux et des frais des jugements pour l'avocat ou le huissier-notaire et des droits de douanes et du frêt pour le transitaire,...

Ladite assiette de la retenue à la source ne comprend pas également les sommes recouvrées pour le compte d'autrui.

Exemple n° 1 :

Soit un commissaire aux comptes soumis à l'impôt sur le revenu selon le régime réel, ayant établi suite à sa mission d'audit, une note d'honoraires comportant un montant de 9.750D à titre d'honoraires et un montant de 4.300D à titre de remboursement des frais de déplacement, d'hébergement et de restauration de ses collaborateurs.

Dans ce cas, tout le montant facturé par le commissaire aux comptes fait l'objet de la retenue à la source, et ce, comme suit :

Honoraires	9.750 D
Frais de déplacement, d'hébergement et de restauration	4.300 D
TVA 12%	1.686 D
Montant total TTC	15.736 D
Retenue à la source 5%	786,800 D
Net à payer	14.949,200 D

Exemple n° 2 :

Si on reprend les données de l'exemple précédent et on suppose que le commissaire aux comptes s'est limité à la facturation de ses honoraires, alors que les collaborateurs ont présenté des justificatifs pour le remboursement des frais engagés à l'occasion de l'utilisation de leurs voitures personnelles, ainsi libellés :

Total des kilomètres	4.955 Km
Tarif kilométrique	0,650 D
Montant HT	3.220,750 D

Dans ce cas, la retenue à la source a lieu comme suit :

- Pour le remboursement des frais

Montant HT	3.220,750 D
TVA 12%	386,490 D
Montant TTC	3.607,240 D
Retenue à la source 5%	180,362 D
Net à payer	3.426,878 D

- Pour les honoraires

Honoraires HT	9.750 D
TVA 12%	1.170 D
Montant total TTC	10.920 D
Retenue à la source 5%	546 D
Net à payer	10.374 D

Exemple n° 3 :

Soit un huissier-notaire soumis à l'impôt sur le revenu sur la base de l'assiette forfaitaire, qui a établi suite à un constat d'une opération de vente publique, une note d'honoraires ainsi libellée :

- honoraires : 150 dinars H.T.
- frais d'enregistrement du procès-verbal constatant la vente publique d'un bien meuble : 50 dinars,
- frais de transport et de destination : 20 dinars,
- frais de copies : 8 dinars.

Dans ce cas, l'assiette de la retenue à la source comprend tous les montants facturés majorés de la TVA à l'exception du montant représentant les droits d'enregistrement (50 dinars). La retenue à la source est effectuée donc comme suit :

$$(150 \text{ D} + 20 \text{ D} + 8 \text{ D}) \times 1,12 \times 15\% = 29,904 \text{ dinars}$$

3- Concernant le taux de la retenue à la source sur les rémunérations occasionnelles payées aux salariés et aux pensionnés

a- Pour les salariés

La retenue à la source diffère selon que les rémunérations sont payées par le même employeur ou par une autre personne.

* Rémunérations payées par le même employeur

Il s'agit d'une paie occasionnelle et doit être soumise à la retenue à la source en tant que telle, nonobstant la nature du service pour lequel elle a été payée (formation, représentation dans un conseil d'administration...).

Dans ce cas, la retenue à la source exigible sur la rémunération occasionnelle en question est égale à :

- la différence entre l'impôt sur le revenu annuel tenant compte de la rémunération occasionnelle et l'impôt sur le revenu annuel ne tenant pas compte de ladite rémunération, **et ce, pour les paies informatisées,**

- un montant calculé sur la base du taux de 20% de la rémunération nette des frais professionnels, **et ce, pour les paies non informatisées.**

*** Rémunérations payées par une autre personne**

Dans ce cas, il s'agit de rémunérations payées aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale. La retenue à la source doit être effectuée au taux de 15% de leur montant total, et ce, conformément au paragraphe II bis de l'article 53 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Il va sans dire que dans les deux cas, la rémunération doit faire partie du revenu annuel dans la catégorie des traitements, salaires, pensions et rentes viagères, et la retenue à la source correspondante est déductible de l'impôt dû sur le revenu annuel.

b- Pour les retraités

La retenue à la source s'effectue dans tous les cas au taux de 15% du montant brut de la rémunération. Toutefois, et dans le cas où la rémunération relève des honoraires dans le cadre de l'exercice d'une activité indépendante dont les bénéfices sont déterminés sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, le taux de la retenue à la source est ramené à 5% ou à 2,5% lorsqu'il s'agit d'une opération d'exportation.

Au niveau de la déclaration annuelle et pour le besoin de la détermination du revenu global des intéressés, la rémunération doit faire partie de la catégorie des traitements, salaires, pensions et rentes viagères s'il s'agit d'une rémunération occasionnelle et de la catégorie des bénéfices des professions non commerciales s'il s'agit d'une activité indépendante.

4- Concernant la retenue à la source sur les salaires et primes servis au cours d'une année et relatifs à des années antérieures

Les montants servis aux salariés au cours d'une année à titre de régularisation de la situation des années antérieures doivent faire partie de l'assiette de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu de l'année du paiement.

Dans ce cas, la retenue à la source mensuelle pour les paies informatisées est égale à l'impôt annuel

calculé selon le barème de l'impôt sur le revenu sur la base du salaire de l'année concernée majoré des salaires et indemnités des années antérieures objet de la régularisation nets des cotisations sociales obligatoires, des frais professionnels et des déductions communes payé à l'intéressé au cours de la même année, divisé par le nombre de paies de l'année concernée.

Exemple n° 4 :

Soit un salarié marié avec deux enfants à charge étudiants sans bourse âgés de moins de 25 ans, qui a perçu au cours du mois de juin 2015 et suite à un jugement, un montant de 15.000 dinars net des cotisations sociales à titre de régularisation de ses salaires de la période allant du 1^{er} janvier 2009 au 30 avril 2012.

Supposons que le salaire de l'année 2015 du salarié concerné soit de 25.000 dinars net des cotisations sociales. Dans ce cas, la retenue à la source s'effectue comme suit :

* Retenue à la source relative à la période du 1^{er} janvier au 31 mai 2015

Salaire annuel net	
25.000 D – [(25.000 D x 10%) + 150 D + 1.000 D + 1.000 D]	20.350 D
IR dû sur le revenu global	4.129 D
Retenue à la source mensuelle : 4.129 D / 12	344,083 D
Retenue à la source du 1 ^{er} janvier au 31 mai 2015 : 344,083 D x 5	1.720,416 D

* Retenue à la source mensuelle à partir du 1^{er} juin 2015

Salaire annuel y compris les salaires objet de régularisation	33.850 D
40.000 D – [(40.000 D x 10%) + 150 D + 1.000 D + 1.000 D]	
IR annuel dû sur le salaire annuel	8.179 D

* Retenue mensuelle pour les mois restants

(8.179 - 1.720,416 D) / 7	922,654 D
---------------------------	-----------

Imposition : RAS / IS / AF / Fiscalité internationale / Impôt sur la plus-value /

Thèmes : Champ d'application / Loyers / Honoraires / Commissions / Courtage / Rémunérations des activités non commerciales / Montants égaux ou supérieurs à 1.000D / Revenus de capitaux mobiliers / Intérêts des prêts / Jetons de présence / Cession d'immeubles / Cession de fonds de commerce / Cession de valeurs mobilières / Fait Générateur / Retenue au taux de 1,5% / Assiette / Exportation / Etablissement stable en Tunisie / RAS libératoire / Bénéfices distribués / Revenus distribués / Impôt sur les bénéfices distribués / Paradis Fiscaux / Associés non-résidents / Dividendes / Prise en charge de la RAS / Distribution de bénéfices en nature /

PAYS : Autriche / Canada / Danemark / Etats-Unis d'Amérique / France / Indonésie / Norvège / Suède / Sénégal / Espagne / Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord / Cameroun /