

DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2003/14
NOTE COMMUNE N° 7/2003

O B J E T : Commentaire des dispositions des articles 53 et 54 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002, portant loi de finances pour l'année 2003.

R E S U M E**Retenue à la source et régime fiscal
des sociétés de personnes**

La loi n° 2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003 a :

1. relevé le taux de la retenue à la source de **5% à 10%** au titre des honoraires, commissions, courtages, loyers et rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation payés par l'Etat, les collectivités locales, les personnes morales et les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel (*article 53*)

Le relèvement du taux de la retenue à la source ne concerne pas :

- **les honoraires qui demeurent soumis à la retenue à la source au taux de 2,5% ;**
- **et les loyers d'hôtels qui demeurent soumis à la retenue à la source au taux de 5% ;** lorsque ces honoraires ou loyers sont payés aux personnes morales et aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime réel.

2. permis aux sociétés de personnes, sociétés et groupements ayant le même régime fiscal d'imputer les retenues à la source qu'ils ont supportées au titre des sommes leur revenant et l'avance qu'ils ont payée au titre de l'importation des produits de consommation, de l'avance dont ils sont redevables au taux de 25% des bénéfices réalisés (*article 54*)

3. Les dispositions de la loi de finances pour l'année 2003 sont applicables:

3.a) En ce qui concerne les retenues à la source sur les revenus payés ou mis à la disposition de leurs bénéficiaires à compter du 1^{er} janvier 2003

3.b) En ce qui concerne l'imputation des retenues à la source supportées par les sociétés de personnes, sociétés et groupements ayant le même régime fiscal et l'avance qu'ils ont payée au titre de l'importation des produits de consommation de l'avance dont ils sont redevables à partir de l'année 2003 au titre des bénéfices de l'année 2002 et des années ultérieures. (*article 87*)

Dans le but d'améliorer le rendement de l'impôt sans relèvement des taux, et à fin de maîtriser davantage les modalités de recouvrement de l'impôt, l'article 53 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003 a relevé le taux de la retenue à la source au titre de certaines catégories de revenus revenant aux personnes résidentes et aux personnes établies en Tunisie.

D'autre part, et afin de limiter le cumul des retenues à la source et des avances au niveau des sociétés de personnes, sociétés et groupements ayant le même régime fiscal, l'article 54 de la loi de finances pour l'année 2003 a permis aux sociétés et groupements en question d'imputer la retenue à la source qu'ils ont supportée et l'avance au titre de l'importation de produits de consommation qu'ils ont payée, sur l'avance dont ils sont redevables au titre des bénéfices réalisés.

La présente note a pour objet de rappeler le régime fiscal en vigueur en matière de retenue à la source au titre des revenus concernés par le relèvement du taux et le sort des retenues à la source et des avances dues par les sociétés de personnes, sociétés et groupements ayant le même régime fiscal et à commenter les dispositions des articles 53 et 54 susvisés.

I. RAPPEL DU REGIME FISCAL EN VIGUEUR AU 31 DECEMBRE 2002

1) Sommes concernées par le relèvement du taux de la retenue à la source

En vertu des dispositions de l'alinéa « a » 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, les honoraires, commissions, courtages, loyers ainsi que les rémunérations des activités non commerciales qu'elle qu'en soit l'appellation payés par l'Etat, les collectivités locales, les personnes morales ainsi que les personnes physiques soumises à l'IR selon le régime réel sont soumis à la retenue à la source au taux de 5% de leur montant brut.

Ce taux est ramené à 2,5% au titre des honoraires servis aux personnes morales soumises à l'IS, aux sociétés et groupements visés par l'article 4 dudit code et aux personnes physiques soumises à l'IR selon le régime réel.

Pour plus de précisions, il y a lieu de se référer aux notes communes n°23/1990, n°3/1991, n°3/1992 et n°8/1994.

2) En ce qui concerne les retenues à la source et l'avance au titre de l'importation des produits de consommation supportées ou payées par les sociétés de personnes, sociétés et groupements ayant le même régime fiscal

En vertu des dispositions du paragraphe I de l'article 54 du code de l'IRPP et de l'IS, les retenues à la source supportées par les sociétés de personnes, sociétés et groupements ayant le même régime fiscal tels que prévus par l'article 4 du code de l'IRPP et de l'IS au titre des sommes leur revenant ainsi que l'avance payée au titre de l'importation des produits de consommation et l'avance payée au titre des bénéfices réalisés sont déductibles de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu dû par les associés ou les membres chacun à raison de la part lui revenant dans la société ou le groupement ou des acomptes provisionnels le cas échéant.

Pour plus de précisions il y a lieu de se référer aux notes communes n°12/1998, n°9/2000 et n°12/2002.

II. APPORT DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2003

1) Relèvement du taux de la retenue à la source au titre des revenus visés par l'alinéa « a » du paragraphe I de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS

L'article 53 de la loi de finances pour l'année 2003 a relevé le taux de la retenue à la source de **5% à 10%** au titre des **honoraires payés aux personnes soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une assiette forfaitaire, des commissions, courtages, loyers et des rémunérations des activités non commerciales** qu'elle qu'en soit l'appellation payés par l'Etat, les collectivités locales, les personnes morales et les personnes physiques soumises à l'IR selon le régime réel.

Toutefois, et en vertu des dispositions dudit article, le relèvement ne concerne pas :

a) les honoraires revenant aux personnes morales et aux personnes physiques soumises à l'IR selon le régime réel, qui demeurent soumis à la retenue à la source au taux de **2,5%** de leur montant brut.

A cet effet, l'application du taux réduit de 2,5% pour les personnes physiques est subordonnée à la présentation par ces dernières d'une attestation délivrée par les services du contrôle fiscal justifiant leur imposition à l'IR selon le régime réel.

Etant précisé que le taux de 2,5% ne s'applique qu'aux honoraires tels que précisés par la note commune n°23/1990 qui a défini les honoraires comme étant les sommes payées en contrepartie des services des professions libérales. A ce titre, sont considérées libérales, les professions où l'activité intellectuelle joue un rôle prépondérant et qui consistent en la pratique personnelle d'un art ou d'une science que l'intéressé exerce, en toute indépendance ;

b) les loyers des hôtels servis aux personnes morales et aux personnes physiques soumises à l'IR selon le régime réel qui demeurent soumis à la retenue à la source au taux de 5% de leur montant brut.

A ce niveau, il y a lieu de préciser que le taux de 5% s'applique exclusivement sur les loyers des hôtels, soit dans le cadre d'une location gérance libre soit dans le cadre de location des locaux des hôtels.

Il s'ensuit que les sommes versées par les locataires de locaux dans les hôtels tels que les locaux de vente des produits de l'artisanat, des salles d'animation, de restaurants ou de cafés aux propriétaires des hôtels demeurent soumises à la retenue à la source au taux de 10% de leur montant brut.

Les modalités, les délais de paiement des retenues opérées et les sanctions applicables en cas de défaut de retenues, en cas de retenues insuffisantes ou en cas de non reversement des retenues opérées, ainsi que les modalités d'imputation de la retenue à la source et la restitution de l'excédent des retenues demeurent soumises aux dispositions prévues par la législation en vigueur au 31 décembre 2002.

2) Imputation des retenues à la source et de l'avance au titre des produits de consommation par les sociétés de personnes, sociétés et groupements ayant le même régime fiscal

Les dispositions de l'article 54 de la loi de finances pour l'année 2003 ont permis aux sociétés de personnes, sociétés et groupements ayant le même régime fiscal d'imputer l'avance payée au titre de l'importation des produits de consommation ainsi que les retenues à la source qu'ils ont supportées au titre

des sommes leur revenant et entrant dans le champ d'application de la retenue à la source tel que fixé par l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS, de l'avance dont ils sont redevables au taux de 25% des bénéfices réalisés.

Les sociétés concernées par la mesure sont celles visées à l'article 4 du code de l'IRPP et de l'IS à savoir :

- les sociétés en nom collectif,
- les sociétés de fait,
- les sociétés en commandite simple,
- les sociétés en participation,
- les groupements d'intérêt économique, et
- les sociétés civiles qui ne revêtent pas en fait les caractéristiques des sociétés de capitaux.

La déduction s'effectue sur la base de l'attestation de retenue à la source ou de l'attestation délivrée par les services des douanes pour l'avance au titre de l'importation des produits de consommation.

Exemple 1 :

Supposons qu'une personne physique « A » et une société à responsabilité limitée « B » exerçant l'activité de commerce de gros de pièces de rechanges auto aient constitué une société en participation à parts égales.

Supposons que la société en participation ait réalisé au titre de l'année 2002 un bénéfice net de 240.000D et ait supporté au titre de la même année les retenues à la source suivantes :

- Retenue à la source au titre des marchés :	8.000D
- Retenue à la source au titre des loyers :	5.000D
la même société a payé une avance au titre de l'importation des pièces de rechanges de :	12.000D

Dans ce cas, l'avance due par la société en participation au titre des bénéfices réalisés en 2002 se détermine comme suit :

Avance due par la société :	
240.000D x 25% :	60 000D

- déduction des retenues à la source supportées
par la société et de l'avance qu'elle a payées au
titre de l'importation des pièces de rechanges
(8.000D + 5.000D + 12.000D = 25.000D) - 25.000D

Reliquat de l'avance à payer 35.000D

part dans l'avance payée par la société imputable
sur l'impôt sur le revenu dû par l'associé « A »
60 000D x 50% = **30.000D**

part dans l'avance payée par la société et imputable
sur l'impôt sur les sociétés dû par l'associé « B »
60.000D x 50% = **30.000D**

3) Sort de l'excédent des retenues à la source et de l'avance non imputé

Conformément aux dispositions de la loi de finances pour l'année 2003, les sociétés de personnes, les sociétés et les groupements ayant le même régime fiscal imputent les retenues à la source au titre des sommes leur revenant ainsi que l'avance qu'ils ont payée au titre de l'importation des produits de consommation sur l'avance dont ils sont redevables au taux de 25% au titre des bénéfices réalisés.

En cas de non imputation de toutes les retenues à la source ou de toute l'avance au titre de l'importation des produits de consommation, l'excédent desdites retenues à la source ainsi que l'excédent de l'avance au titre des importations des produits de consommation est imputable sur les avances dues au titre des bénéfices ultérieurs. Il peut, également, faire l'objet d'une demande en restitution conformément à la législation en vigueur.

Sur la base de ce qui précède, les associés dans lesdites sociétés et les membres desdits groupements ne peuvent plus déduire ni les retenues à la source ni l'avance au titre de l'importation des produits de consommation de leur impôt exigible. L'imputation à leur niveau se limite à l'avance payée par les sociétés et groupements au taux de 25% au titre des bénéfices réalisés, chacun à raison de ses droits dans la société ou dans le groupement.

Exemple 2 :

Reprenons les données de l'exemple 1 en supposant que la société en participation ait supporté au cours de l'année 2002 les retenues à la source au titre des marchés et des loyers de : 30.000D

et ait payé une avance au titre de l'importation des pièces de rechanges de : 35.000D

Dans ce cas, l'avance due par la société est déterminée comme suit :

Avance due par la société en participation :
240.000D x 25% : **60.000D**

imputation des retenues à la source supportées
par la société et l'avance qu'elle a payée
(30.000D + 35.000D = 65.000D) - 65.000D

**Excédent de l'avance reportable ou restituable
au niveau de la société en participation** **5.000D**

-part dans l'avance à imputer sur l'impôt sur le revenu
dû par l'associé « A » : 60.000D x 50% = **30.000D**

-part dans l'avance à imputer sur l'impôt sur les sociétés
dû par l'associé « B » : 60.000D x 50% = **30.000D**

Aucun des deux associés ne peut imputer l'excédent des retenues à la source soit **5.000D**, ledit excédent ne peut être imputé qu'au niveau de la société en participation et ce, sur l'avance dont elle serait redevable au titre des années ultérieures. Il peut également faire l'objet d'une restitution sur demande conformément à la législation fiscale en vigueur.

III. DATE D'ENTREE EN VIGUEUR DES NOUVELLES DISPOSITIONS

1) En ce qui concerne la retenue à la source

Le taux de retenue à la source de 10% est applicable aux honoraires, commissions, courtages, loyers et rémunérations des activités non

commerciales payés ou mis à la disposition de leurs bénéficiaires à partir du 1^{er} janvier 2003.

2) En ce qui concerne l'imputation des retenues à la source et de l'avance supportées par les sociétés de personnes sociétés et groupements ayant le même régime fiscal

Les retenues à la source supportées par les sociétés de personnes, les sociétés et les groupements ayant le même régime fiscal ainsi que l'avance au titre de l'importation des produits de consommation sont déductibles de l'avance due sur les bénéfices réalisés au titre de l'année 2002 à déclarer en 2003 et des années ultérieures.

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

Signé : Mohamed Ali BEN MALEK