

NOTE COMMUNE N° 12/2003

O B J E T : Commentaire des dispositions des articles 55 et 56 de la loi n°2001-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003 relative à l'institution d'une retenue à la source au titre de la TVA due sur les opérations réalisées par les personnes n'ayant pas d'établissement en Tunisie.

R E S U M E

**L'imposition des opérations réalisées par
les personnes n'ayant pas d'établissement en Tunisie
à une retenue à la source au titre de la TVA**

1) Les articles 55 et 56 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003 ont prévu :

- l'institution d'une retenue à la source au taux de 100% au titre de la TVA due sur les opérations réalisées par les personnes morales ou les personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie. Cette retenue est libératoire du paiement de la TVA ;

- de permettre aux personnes ayant supporté ladite retenue à la source d'opter pour la déclaration de la TVA objet de la retenue et ce afin de bénéficier du droit à la déduction de la TVA qui a grevé les acquisitions nécessaires à la réalisation des opérations soumises à la taxe. En cas d'apparition de crédit de TVA, il est restituable conformément à la législation en vigueur ;

- que les services de l'Etat, des collectivités locales, des entreprises et des établissements publics sont tenus de retenir l'intégralité de la TVA due sur les montants payés aux personnes morales et aux personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie

2) Les dispositions des articles 55 et 56 de la loi n°2002-101 du 17

décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003 entrent en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2003 et ce conformément aux dispositions de l'article 87 de la même loi.

Les articles 55 et 56 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003 ont prévu l'institution d'une retenue à la source au titre de la TVA due sur les opérations réalisées par les personnes n'ayant pas d'établissement en Tunisie.

Cette note vise à commenter ces dispositions.

I. REGIME FISCAL EN VIGUEUR JUSQU'AU 31 DECEMBRE 2002

L'article 19 du code de la TVA en vigueur au 31 décembre 2002 prévoit que :

- les personnes qui réalisent des opérations soumises à la TVA et n'ayant pas d'établissement en Tunisie doivent accréditer un représentant établi en Tunisie qui s'engage à effectuer les formalités auxquelles sont soumis les assujettis à la taxe et relatives notamment à la déclaration de la TVA et à son paiement au trésor ;
- à défaut de désignation d'un représentant, il peut être réclamé au client de la personne morale ou physique n'ayant pas d'établissement en Tunisie et tant qu'elle est redevable envers lui du paiement d'une somme quelconque au titre d'une opération soumise à la TVA, de payer le montant de la TVA due sur ladite opération et ce dans la limite de sa dette. Ce paiement le libère valablement à due concurrence envers la personne morale ou la personne physique n'ayant pas d'établissement en Tunisie qui a réalisé à son profit l'opération soumise à la taxe.

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

Les articles 55 et 56 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003 a prévu l'institution d'une retenue à la source au titre de la TVA due sur les opérations réalisées par les personnes morales ou les personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie. Cette retenue est libératoire de ladite taxe.

En outre, les mêmes articles ont permis aux personnes concernées par la retenue à la source d'opter pour la déclaration de la taxe objet de la retenue et de déduire la TVA supportée par les marchandises et services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à la taxe et ce conformément à la législation en vigueur.

1) La retenue à la source de la TVA

a) Les opérations concernées par la retenue à la source

La mesure de la retenue à la source au taux de 100% instituée par l'article 55 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003 couvre, les opérations réalisées par les personnes morales ou les personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie, y compris les opérations qu'elles réalisent au profit de l'Etat, des collectivités locales, des entreprises et des établissements publics et ce que ces opérations soient réalisées ou non dans le cadre d'un marché.

b) La procédure de la retenue à la source

Les clients des personnes morales ou des personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie sont tenus d'effectuer la retenue du montant intégral de la TVA due sur l'opération soumise à ladite taxe et réalisée à leur profit au titre des sommes payées aux personnes susvisées et ce après avoir vérifié que le fournisseur n'a pas d'établissement en Tunisie.

Dans la pratique, ladite retenue à la source n'est pas appliquée si la personne physique ou morale présente sa carte d'identification fiscale délivrée à cet effet par l'administration fiscale.

Le client qui a effectué la retenue à la source de la TVA, délivre à la personne morale ou à la personne physique une attestation relative au montant de la TVA retenue (voir exemples 1 et 2)

c) La retenue à la source au titre des opérations réalisées au profit de l'Etat, des collectivités locales et des entreprises et des établissements publics

Conformément aux dispositions de l'article 19 bis du code de la TVA tel que modifié par l'article 56 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003, et au cas où des personnes morales ou des personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie, réalisent des opérations soumises à la TVA au profit de l'Etat, des collectivités locales, des entreprises et des établissements publics, ces derniers sont tenus d'effectuer une retenue à la source au taux de 100% de la TVA due au titre des opérations susvisées.

Etant précisé que cette mesure ne concerne pas uniquement les marchés soumis à la retenue à la source au taux de 50%, mais toutes les opérations soumises à la TVA et réalisées par les personnes morales ou les personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie au profit de l'Etat, des collectivités locales ou des entreprises et des établissements publics et ce nonobstant les montants y afférents et le cadre légal dans lequel elles ont été réalisées (voir exemple 3)

2) L'option pour la déclaration de la taxe par les personnes ayant supporté la retenue à la source de la TVA

Les personnes ayant supporté la retenue à la source au titre de la TVA peuvent opter pour la déclaration de la TVA objet de la retenue. Dans ce cas lesdites personnes bénéficient de la déduction de la TVA ayant grevé les marchandises et les services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe. En cas d'apparition d'un crédit de taxe, ce dernier est remboursable conformément à la législation en vigueur.

A/ LA DECLARATION DE LA TVA

Les personnes morales et les personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie et ayant supporté la retenue à la source de la TVA au taux de 100% au titre des opérations réalisées en Tunisie et soumises à ladite taxe peuvent déclarer la TVA objet de la retenue à la source et déduire la TVA ayant grevé les marchandises et services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe, et ce conformément aux dispositions de l'article 55 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003. A cet effet, elles doivent :

- déposer une déclaration d'existence selon un modèle établi par l'administration, auprès du bureau de contrôle des impôts dont dépend le siège du représentant de la personne n'ayant pas d'établissement en Tunisie et à défaut auprès du bureau de contrôle des impôts dont dépend le siège de son client en Tunisie,
- déposer une déclaration de TVA (voir exemple n°4)

B/ LA RESTITUTION DE LA TVA

L'article 55 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant de finances pour l'année 2003 a prévu qu'en cas de crédit de TVA provenant de la déclaration de la TVA des personnes morales et des personnes physiques

concernées par la retenue à la source de la TVA, il peut être restitué conformément aux dispositions de l'alinéa 3 bis du paragraphe I de l'article 15 du code de la TVA.

Sur la base de ce qui précède et conformément aux dispositions de l'article 32 du code des droits et des procédures fiscaux, la restitution de la TVA provenant de l'opération de la retenue à la source s'effectue directement auprès du receveur des finances sur la base d'une demande visée par le chef du centre de contrôle fiscal. Le visa de la demande de restitution est opéré dans un délai maximum de 30 jours à partir de la date de dépôt de la demande de restitution (voir exemple n°4)

3) Les sanctions

A/ LE DEFAUT DE RETENUE A LA SOURCE DE LA TVA

Conformément aux dispositions de l'article 83 du code des droits et des procédures fiscaux toute personne n'ayant pas procédé à la retenue à la source selon la législation fiscale, ou l'ayant fait d'une manière insuffisante est punie d'une amende fiscale égale au montant non retenu. En cas de récidive pendant une période de deux ans, l'amende est doublée.

B/ LE NON PAIEMENT DU MONTANT DE LA TVA RETENUE A LA SOURCE SELON LA LEGISLATION FISCALE EN VIGUEUR

Il résulte du retard dans le paiement du montant de la retenue à la source l'application d'une amende égale à:

- 0,75% au titre de chaque mois de retard ou fraction de mois de retard en cas de paiement spontané de la taxe et avant l'intervention des services du contrôle fiscal,
- 1% au titre de chaque mois de retard ou fraction de mois de retard en cas de constatation d'un retard suite à l'intervention des services de contrôle fiscal et le paiement de la taxe due dans un délai de 30 jours à partir de la date de la reconnaissance de dette et avant l'achèvement de la phase de conciliation judiciaire,
- 1,25% au titre de chaque mois de retard ou fraction de mois de retard dans tous les autres cas.

Le montant minimum de l'amende est fixé dans tous les cas à 5 dinars au titre de chaque déclaration et chaque impôt.

Le défaut de paiement des sommes dues au trésor dans le délai de 6 mois à partir du premier jour qui suit l'expiration du délai imparti pour le paiement, entraîne l'application d'une amende de 1000D à 50 000D et d'un emprisonnement de 16 jours et 3 ans.

C/ LE REFUS DE DELIVRANCE D'UNE ATTESTATION AU TITRE DE SOMMES RETENUES A LA SOURCE

Est considérée en infraction toute personne ayant effectué la retenue à la source et refusé de délivrer à l'intéressé une attestation relative aux sommes retenues. Le contrevenant est passible dans ce cas d'une amende de 100D à 5.000D.

II. LA DATE D'APPLICATION DES MESURES SUSVISEES

Conformément aux dispositions de l'article 87 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003, les dispositions susvisées sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2003.

Il s'ensuit que la mesure relative à la retenue à la source s'applique aux sommes payées à partir du 1^{er} janvier 2003 y compris les sommes payées au titre des opérations conclues, des factures et des décomptes présentés avant cette date et payés à partir du 1^{er} janvier 2003.

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

Signé : Mohamed Ali BEN MALEK

ANNEXE A LA NOTE COMMUNE N° 12/2003

Exemples pratiques

Exemple n°1

Supposons qu'un bureau d'étude étranger n'ayant pas d'établissement en Tunisie qui a réalisé une étude au profit d'une société tunisienne au cours du mois de mars 2003 pour un montant hors TVA égal à 100.000D, et que le montant de la taxe due au titre de cette étude est égal à 10.000D, le taux de TVA applicable aux études étant de 10%.

Et supposons que l'entreprise tunisienne a payé le montant de l'étude hors TVA au profit du bureau d'étude étranger au cours du mois de février 2003 soit 100.000D.

Parallèlement, l'entreprise tunisienne est tenue de retenir le montant global de la TVA due au titre de l'étude et de délivrer une attestation de retenue au bureau d'étude étranger à la date de paiement du prix ; soit au cours du mois de février 2003.

- le montant de la retenue à la source :
 $10.000D \text{ (TVA due)} \times 100\% = 10.000D$

L'entreprise tunisienne déclare et paie la TVA dans les vingt huit premiers jours du mois de mars 2003.

Exemple n°2 :

Reprenons les données de l'exemple n°1 et supposons que l'entreprise tunisienne a payé un acompte au titre de l'étude susvisée au cours du mois de janvier 2003 égal à 20.000D puis a procédé au paiement du reliquat du montant relatif à l'étude au cours du mois d'avril 2003 soit 80.000D

A/ L'entreprise tunisienne effectue la retenue à la source relative à l'acompte et délivre au bureau d'étude étranger une attestation relative à ladite retenue.

- la TVA due : $20.000D \times 10\% = 2.000D$
- le montant de la retenue : $2.000D \times 100\% = 2.000D$

L'entreprise tunisienne déclare et paie la TVA dans les vingt huit premiers jours du mois de février 2003.

B/ L'entreprise tunisienne procède à la retenue du montant global de la TVA due au titre du reliquat de la somme au cours du mois d'avril 2003 soit :

- la TVA due : $80.000D \times 10\% = 8.000D$
- le montant de la retenue à la source : $8.000D \text{ (TVA due)} \times 100\% = 8.000D$

La déclaration et le paiement de la TVA s'effectuent dans les vingt huit premiers jours du mois de mai 2003.

Exemple n°3 :

Supposons qu'un bureau d'étude étranger a réalisé une étude au cours de l'année 2002 au profit d'une collectivité locale pour un montant hors TVA égal à 100.000D. La collectivité locale concernée a payé les montants dus au bureau d'étude au cours du mois de janvier 2003.

- la TVA due : $100.000D \times 10\% = 10.000D$

A/ Au cas où le bureau d'étude justifie qu'il dispose d'un établissement en Tunisie en présentant sa carte d'identification fiscale délivrée par l'administration fiscale :

- la collectivité locale susvisée procède à la retenue d'un montant égal à 50% du montant de la TVA due au titre de l'étude soit : $10.000D \times 50\% = 5.000D$ et délivre au bureau d'étude une attestation de retenue à la source relative audit montant.

B/ Au cas où ledit bureau d'étude ne justifie pas qu'il dispose d'un établissement en Tunisie, la collectivité locale concernée procède à la retenue du montant global de la TVA due soit (10.000D) et délivre au bureau d'étude une attestation de retenue à la source de la TVA pour ledit montant.

Etant précisé que dans ce cas et puisque la retenue à la source de la TVA est égale à 100%, elle est considérée libératoire de la TVA au niveau du bureau d'étude.

Exemple n°4 :

Supposons qu'un bureau d'expertise dans le domaine du bâtiment ait réalisé une étude au profit d'une entreprise tunisienne au cours du mois de février 2003 pour un montant hors TVA égal à 80.000D

Et que pour les besoins de ladite étude les experts relevant du bureau d'expertise susvisé ont acquis pendant leur séjour en Tunisie du matériel et des équipements bureautiques pour une valeur de 2.000D. Ces acquisitions ont supporté une TVA égale à 360D.

Les frais de leur hébergement à l'hôtel s'élèvent à 3.000D hors TVA, la TVA au taux de 10% s'élève à 300D.

- la TVA due au titre de l'étude
 $80.000D \times 10\% = 8.000D$

- le montant de la retenue à la source de la TVA
 $80.000D \times 100\% = 8.000D$

- le crédit de la TVA = TVA due – (TVA déductible + TVA retenue à la source)

- le crédit de la TVA = $(80.000D \times 10\%) - (360D + 300D + 8.000D) = 660D$

Le bureau étranger peut déposer une déclaration de TVA comportant le montant du crédit et en demander la restitution, la demande sera visée par le chef de centre de contrôle des impôts compétent dans un délai ne dépassant pas 30 jours à partir de la date du dépôt de ladite demande.