

22 أفريل 2019

1448

## مذكرة عامة عدد 16 لسنة 2019

**الموضوع:** تحليل أحكام الفصلين 35 و50 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 والخاصة بالنظام الجبائي للعمليات المنجزة مع المؤسسات المقيمة أو المستقرة بالبلدان والأقاليم ذات نظام جبائي تفاضلي.

**الملحق:** قرار وزير المالية المؤرخ في 25 مارس 2019 المتعلق بضبط قائمة البلدان والأقاليم ذات نظام جبائي تفاضلي المنصوص عليها بالفصل 35 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019

### ملخص

#### النظام الجبائي للعمليات المنجزة مع المؤسسات المقيمة أو المستقرة ببلد أو إقليم ذي نظام جبائي تفاضلي

1- ألغى الفصل 35 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 مفهوم "الملاذات الجبائية" وعوضه بمفهوم "بلد أو إقليم ذي نظام جبائي تفاضلي". ويتعلق الأمر بالبلدان أو الأقاليم التي تقل الضريبة المستوجبة على الأشخاص المقيمين أو المستقرين بها عن 50% من الضريبة المستوجبة بالبلاد التونسية بعنوان نفس النشاط.

2- رُفِعَ الفصل 50 من قانون المالية لسنة 2019 في نسبة الخصم من المورد التحرري المستوجب على المنشآت الدائمة التونسية التابعة لمؤسسات مقيمة ببلد أو إقليم ذي نظام جبائي تفاضلي والتي لا تودع التصريح في الوجود من 15% إلى 25%.

**3- ضبط قرار وزير المالية المؤرخ في 25 مارس 2019 قائمة البلدان والأقاليم ذات نظام جبائي تفاضلي المنصوص عليها بالفصلين 35 و50 من قانون المالية لسنة 2019.**

في إطار ملاءمة التشريع الجبائي التونسي مع المعايير الدولية المتعلقة بتفادي التهرب الجبائي وتحويل الأرباح إلى البلدان ذات الأنظمة الجبائية التفاضلية، تم بمقتضى الفصل 35 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 إلغاء مفهوم "الملاذات الجبائية" وتعويضه بمفهوم "بلد أو إقليم ذي نظام جبائي تفاضلي".

كما رُفِعَ الفصل 50 من قانون المالية لسنة 2019 في نسبة الخصم من المورد التحرري من 15 % إلى 25% بالنسبة إلى المنشآت الدائمة التونسية التابعة لمؤسسات مقيمة ببلد أو إقليم ذي نظام جبائي تفاضلي والتي لا تودع التصريح في الوجود.

وتهدف هذه المذكرة إلى التذكير بالتشريع الجاري به العمل حول الموضوع إلى غاية 31 ديسمبر 2018 وإلى تحليل أحكام الفصولين 35 و50 من قانون المالية لسنة 2019.

## I- تذكير بالتشريع الجبائي الجاري به العمل إلى غاية 31 ديسمبر 2018

### 1- بالنسبة إلى العمليات المنجزة مع مؤسسات مقيمة أو مستقرة بالملاذات الجبائية

تضمن التشريع الجبائي الجاري به العمل قبل غرة جانفي 2019 أحكاما تهدف إلى التصدي لظاهرة التهرب الجبائي عن طريق تحويل الأرباح إلى الملاذات الجبائية كما تم ضبط قائمتها بمقتضى الأمر عدد 3833 لسنة 2014 المؤرخ في 3 أكتوبر 2014 الذي ضبط قائمة الملاذات الجبائية وذلك على مستوى المؤسسات المقيمة أو المستقرة بالملاذات المذكورة وعلى مستوى المتعاملين معها.

### 1-1- على مستوى ضبط النتيجة الجبائية للمتعاملين مع المؤسسات المقيمة أو المستقرة بالملاذات الجبائية

تطرح الأعباء المتعلقة باقتناء السلع والخدمات التي يستلزمها الاستغلال من نتائج السنة المالية التي بذلت بعنوانها الأعباء المذكورة كما تطرح من النتائج المذكورة استهلاكات الأصول اللازمة للاستغلال وكذلك الأداء على القيمة المضافة المتعلق بهذه الأعباء والأصول وذلك ما لم يتم استثناء طرحها بمقتضى نص صريح.

غير أنه لا تطرح من نتائج السنة المالية المعنية المبالغ المدفوعة مقابل اقتناء السلع والخدمات التي يستلزمها الاستغلال إلى أشخاص مقيمين أو مستقرين بالملاذات الجبائية المذكورة أعلاه وكذلك الشأن بالنسبة لاستهلاكات الأصول اللازمة للاستغلال المقتناة لدى الأشخاص المذكورين والأداء على القيمة المضافة المتعلق بهذه الأعباء والأصول.

## 1-2- على مستوى الخصم من المورد المستوجب على المبالغ الراجعة للمؤسسات المقيمة أو المستقرة بالملاذات الجبائية

ضبط الفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات نسبة الخصم من المورد المستوجب على المبالغ الراجعة إلى الأشخاص المقيمين أو المستقرين بالملاذات الجبائية بـ25% عوضاً عن:

- 10% بعنوان فوائد القروض المدفوعة للمؤسسات البنكية غير المقيمة وغير المستقرة بتونس أو بعنوان المداخل الموزعة،

- 20% بعنوان مداخل رؤوس الأموال المنقولة باستثناء فوائد الإيداعات والسندات بالعملة الأجنبية وبالدينار القابل للتحويل وبالعنوان المكافآت والمنح المسندة لأعضاء المجالس والهيئات واللجان في الشركات خفية الاسم وفي شركات المقارضة بالأسهم بصفتهم تلك،

- 15% بعنوان المكافآت والمداخل الأخرى المنصوص عليها بالمطبة الثالثة من الفقرة الفرعية "ب" من الفقرة I من الفصل 52 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

مع العلم أنه إذا تعلق الأمر بمقيمين ببلدان أبرمت مع تونس اتفاقية لتفادي الازدواج الضريبي ومصنفة ملاذات جبائية طبقاً للأمر المذكور، فإنه لا يتم تطبيق نسبة 25% في صورة الاستظهار بشهادة إقامة جبائية. ويتم في هذه الحالة تطبيق نسب الخصم من المورد الواردة بالاتفاقية المعنية أو النسب المذكورة أعلاه إذا كانت أفضل.

## 2- بالنسبة إلى المنشآت الدائمة التونسية للمؤسسات الأجنبية التي لا تودع تصريحاً في وجودها

تخضع المؤسسات غير المقيمة التي تمارس نشاطها بتونس في إطار منشأة دائمة لواجب إيداع التصريح في الوجود قبل بدء نشاطها طبقاً للفصل 56 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات. كما تخضع كذلك لواجب مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات وإلى احترام كل الواجبات الجبائية المنصوص عليها بالتشريع الجبائي الجاري به العمل بما في ذلك دفع كل الأداءات والضرائب المستوجبة على نشاطها بتونس.

وتخضع بالتالي المبالغ الراجعة لها للخصم من المورد طبقاً للنسب المنصوص عليها بالفصل 52 من المجلة المذكورة كما هو الشأن بالنسبة للشركات المقيمة بتونس.

ويطرح الخصم من المورد المذكور من الضريبة على الدخل أو من الضريبة على الشركات المحتسبة على الأرباح التي تفرزها المحاسبة الممسوكة في الغرض طبقاً للتشريع المحاسبي للمؤسسات.

غير أن المنشآت الدائمة التونسية للمؤسسات الأجنبية التي لا تودع التصريح في الوجود تخضع للضريبة عن طريق خصم من المورد تحرري من الضريبة على الدخل أو من الضريبة على الشركات بنسبة 15% من المبالغ الخام الراجعة لها.

مع العلم أنه في صورة تسوية المنشآت الدائمة المعنية لوضعيتها الجبائية طبقاً للتشريع الجبائي الجاري به العمل، يطرح الخصم من المورد المذكور من الضريبة على الدخل أو من الضريبة على الشركات المستوجبة على نشاطها بالبلاد التونسية.

ولمزيد التوضيحات يمكن الرجوع إلى المذكرة العامة عدد 6 لسنة 2016.

## II- إضافة قانون المالية لسنة 2019

1- بالنسبة إلى العمليات المنجزة مع مؤسسات مقيمة أو مستقرة ببلد أو إقليم ذي نظام جبائي تفاضلي

### 1-1- فحوى الإجراء

عوض الفصل 35 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 مفهوم "الملاذات الجبائية" بمفهوم "بلد أو إقليم ذي نظام جبائي تفاضلي".

ويتعلق الأمر بالبلدان أو الأقاليم ذات نظام جبائي تفاضلي أي البلدان أو الأقاليم التي تقل الضريبة المستوجبة على الأشخاص المقيمين أو المستقرين بها عن 50% من الضريبة المستوجبة بالبلاد التونسية على نفس النشاط وهي البلدان والأقاليم التي تقل نسبة الضريبة بها عن:

- 5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 10%،
- 12.5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 25%،
- 17.5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 35%.

وقد تمّ ضبط قائمة البلدان والأقاليم ذات نظام جبائي تفاضلي بمقتضى قرار وزير المالية المؤرخ في 25 مارس 2019 والملحق بهذه المذكرة العامة.

### 1-2- تبعات الإجراء

لم يدخل الفصل 35 من قانون المالية لسنة 2019 أي تغييرات على الأحكام الجبائية المتعلقة بالعمليات المنجزة مع مؤسسات مقيمة أو مستقرة بالملاذات الجبائية الجاري بها العمل في 31 ديسمبر 2018.

وبالتالي لا تقبل للطرح من النتائج الخاضعة للضريبة الأعباء واستهلاكات الأصول والأداء على القيمة المضافة المتعلقة بالعمليات مع مقيمين أو مستقرين ببلدان أو أقاليم ذات نظام جبائي تفضلي والتي تم ضبط قائمتها بقرار وزير المالية الصادر بتاريخ 25 مارس 2019 والتي عوضت قائمة الملاذات الجبائية.

هذا وتجدر الإشارة على هذا المستوى أنه تم تبعا لذلك إلغاء الأمر عدد 3833 لسنة 2014 المؤرخ في 3 أكتوبر 2014 الذي ضبط قائمة الملاذات الجبائية.

**2- بالنسبة إلى المنشآت الدائمة بالبلاد التونسية التابعة لمؤسسات مقيمة ببلد أو إقليم ذي نظام جبائي تفضلي**

## **2-1- فحوى الإجراء**

رَفَع الفصل 50 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 في نسبة الخصم من المورد التحرري المطبق على المنشآت الدائمة التونسية التي لا تودع التصريح في الوجود من 15% إلى 25% وذلك بالنسبة إلى المنشآت الدائمة التونسية التابعة لمؤسسات مقيمة ببلدان أو أقاليم ذات نظام جبائي تفضلي كما تمّ ضبط قائمتها بمقتضى قرار وزير المالية بتاريخ 25 مارس 2019 المذكور أعلاه.

ويطبق الخصم من المورد المذكور على كل المبالغ باعتبار كلّ الأداءات الراجعة للمنشآت الدائمة المستقرة بالبلاد التونسية والتابعة لمؤسسات مقيمة ببلد أو إقليم ذي نظام جبائي تفضلي

ويكون هذا الخصم من المورد محررا من الضريبة على الدخل أو من الضريبة على الشركات بالنسبة للمنشآت الدائمة المذكورة.

ويتمّ الخصم من المورد المذكور من قبل الشخص الذي يتولى دفع المبالغ المعنية سواء كان الدفع لحسابه أو لحساب الغير وبصرف النظر عن النظام الجبائي للمدين الفعلي بالمبالغ المذكورة.

## **2-2- تبعات الإخلال بالإجراء**

يؤدي تحمل المتعاملين مع المنشآت الدائمة المذكورة لعبء الضريبة المستوجبة على هذه الأخيرة أو عدم قيامهم بالخصم من المورد للضريبة المستوجبة لأي سبب من الأسباب إلى تطبيق الخصم من المورد المذكور على أساس قاعدة تحمل عبء الضريبة أي بنسبة 33.33 % عوضا عن 25% تضاف إليه خطايا التأخير المحتسبة طبقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل عند الإقتضاء.

ولا يقبل الخصم من المورد الذي تم تحميله للطرح من قاعدة الضريبة بالنسبة إلى المتعاملين مع المنشآت الدائمة المذكورة.

مع العلم أنه في صورة تسوية المعنيين بالأمر لوضعيتهم الجبائية طبقا للتشريع الجاري به العمل، يطرح الخصم من المورد المنجز بنسبة 25 % من الضريبة على الدخل أو من الضريبة على الشركات المستوجبة على نشاطهم بالبلاد التونسية أو يكون قابلا للاسترجاع طبقا للتشريع الجاري به العمل.

المديرة العامة للدراسات  
والتشريع الجبائي

الإمضاء: سهام بوغديري نمصية





قرار من وزير المالية مؤرخ في 25 مارس 2019 يتعلق بضبط قائمة البلدان والأقاليم ذات نظام جبائي تفاضلي المنصوص عليها بالفصل 35 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019.

إن وزير المالية،

بعد الاطلاع على الدستور،

وعلى اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في مادة الضرائب على الدخل المبرمة بين البلاد التونسية والبلدان الأخرى،

وعلى مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الصادرة بمقتضى القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 كما تم تنقيحها وإتمامها بالنصوص اللاحقة،

وعلى القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019 وخاصة الفصل 35 منه،

وعلى الأمر عدد 316 لسنة 1975 المؤرخ في 30 ماي 1975 المتعلق بضبط مشمولات وزارة المالية،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 107 لسنة 2016 المؤرخ في 27 أوت 2016 المتعلق بتسمية رئيس الحكومة وأعضائها،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 124 لسنة 2017 المؤرخ في 12 سبتمبر 2017 المتعلق بتسمية أعضاء بالحكومة،

وعلى الأمر الرئاسي عدد 125 لسنة 2018 المؤرخ في 14 نوفمبر 2018 المتعلق بتسمية أعضاء بالحكومة،

قرر ما يلي:

**الفصل الأول:** يعتبر بلد أو إقليم ذي نظام جبائي تفاضلي إذا كانت الضريبة المستوجبة على الأشخاص المقيمين أو المستقرين بهذا البلد أو الإقليم تقل عن 50% من الضريبة المستوجبة بالبلاد التونسية على نفس النشاط.

ويتعلق الأمر بالبلدان والأقاليم التي تقل نسبة الضريبة بها عن 5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 10% أو عن 12.5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 25% أو عن 17.5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 35%.

**الفصل 2:** يضبط الجدول الملحق بهذا القرار قائمة البلدان والأقاليم ذات نظام جبائي تفاضلي على معنى الفصل 35 من القانون عدد 56 لسنة 2018 المؤرخ في 27 ديسمبر 2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019.

**الفصل 3:** ينشر هذا القرار بالرائد الرسمي للجمهورية التونسية.

تونس في 25 مارس 2019

اطلع عليه

وزير المالية  
محمد رضا شلغوم

رئيس الحكومة  
يوسف الشاهد

## ملحق

### قائمة البلدان والأقاليم ذات نظام جبائي

البلدان والأقاليم التي تقل نسبة الضريبة بها عن 5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 10%	البلدان والأقاليم التي تقل نسبة الضريبة بها عن 12.5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 25%	البلدان والأقاليم التي تقل نسبة الضريبة بها عن 17.5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 35%
أفغانستان بالنسبة للشركات الفلاحية	-	-
-	ألبانيا بالنسبة لشركات صنع وتطوير البرمجيات	ألبانيا
-	أندورا	أندورا
أنغويلا	أنغويلا	أنغويلا
-	-	أنتيغا وباربودا بالنسبة لشركات الاتصالات والتأمين والبنوك
-	أروبا بالنسبة للشركات التي تمارس أنشطة في مجالات النقل البحري والجوي والطاقت المتجددة	أروبا بالنسبة لشركات التأمين ومؤسسات التمويل باستثناء البنوك وشركات الاستثمار والمستغلين تحت التسمية الأصلية لتسمية أو لعلامة تجارية أجنبية
الباهاماس	الباهاماس	الباهاماس
البحرين	البحرين	البحرين باستثناء شركات المحروقات
باربادوس	باربادوس	باربادوس
برمودا	برمودا	برمودا
-	البوسنة والهرسك	البوسنة والهرسك
-	-	بوتسوانا بالنسبة لشركات الخدمات المالية الدولية المصادق عليها
-	بلغاريا	بلغاريا
-	-	قبرص
جمهورية الكونغو بالنسبة للشركات الفلاحية وشركات الصيد البحري	-	-
ديلاوير	ديلاوير	ديلاوير
-	فيجي بالنسبة لشركات النقل البحري غير المقيمة	فيجي بالنسبة للشركات غير المقيمة التي يوجد

البلدان والاقاليم التي تقل نسبة الضريبة بها عن 5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 10%	البلدان والاقاليم التي تقل نسبة الضريبة بها عن 12.5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 25%	البلدان والاقاليم التي تقل نسبة الضريبة بها عن 17.5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 35%
	والخدمات الطبية وتجارة المنتجات الفلاحية والطاقات المتجددة والقطاع السمعي البصري	مقرها الرسمي أو الإقليمي في فيجي
-	-	جرجيا
-	جبل طارق باستثناء شركات الخدمات العامة	جبل طارق باستثناء شركات الاتصالات
جيرنزي	جيرنزي باستثناء شركات الخدمات العامة	جيرنزي باستثناء شركات الخدمات العامة للاتصالات
-	-	هونغ كونغ
جزيرة مان	جزيرة مان	جزيرة مان
جزر كايمان	جزر كايمان	جزر كايمان
جزر مارشال	جزر مارشال	جزر مارشال
جزر توركس وكايكوس	جزر توركس وكايكوس	جزر توركس وكايكوس
الجزر العذراء البريطانية	الجزر العذراء البريطانية	الجزر العذراء البريطانية
-	-	العراق باستثناء شركات المحروقات
-	-	ايرلندا باستثناء شركات المحروقات
جيرزي	جيرزي باستثناء شركات الخدمات العامة	جيرزي باستثناء شركات الخدمات العامة للاتصالات
-	قير غيزستان	قير غيزستان
-	كوسوفو	كوسوفو
-	-	ليشتنشتاين
-	-	ليتوانيا
-	ماكاو	ماكاو
-	مقدونيا	مقدونيا
-	-	المالديف باستثناء البنوك
-	مولدوفا	مولدوفا
-	الجبل الأسود	الجبل الأسود
-	ناورو	ناورو
نييوي	نييوي	نييوي

البلدان والاقاليم التي تقل نسبة الضريبة بها عن 17.5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 35%	البلدان والاقاليم التي تقل نسبة الضريبة بها عن 12.5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 25%	البلدان والاقاليم التي تقل نسبة الضريبة بها عن 5% بالنسبة للأنشطة الخاضعة للضريبة على الشركات بتونس بنسبة 10%
أوزبكستان باستثناء البنوك	-	-
بالاو	بالاو	بالاو
باراغواي	باراغواي	-
سنغافورة	-	-
تيمور الشرقية باستثناء شركات المحروقات	تيمور الشرقية	-
تركمنستان باستثناء كل من الشركات الحكومية (التي تفوق مساهمة الحكومة في رأس مالها 50%) وشركات المحروقات	تركمنستان باستثناء الشركات الحكومية (التي تفوق مساهمة الحكومة في رأس مالها 50%)	-
فانواتو	فانواتو	فانواتو