

DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2007/65

NOTE COMMUNE N° 30/2007

O B J E T : Commentaire de la Convention de non double imposition en matière d'impôts sur le revenu conclue entre la République Tunisienne et la République Islamique d'Iran.

ANNEXE : Texte de la Convention.

R E S U M E

I. INFORMATIONS GENERALES

1) **Date de signature** : - Le 16 juillet 2001

2) **Date de l'échange des instruments de ratification**:..... - Le 14 juillet 2005

3) **Date d'entrée en vigueur** :..... - Le 14 juillet 2005

* **Impôts retenus à la source** :..... - Le 1^{er} janvier 2006

* **Autres impôts** :..... - Le 1^{er} janvier 2006

II. REGLES D'IMPOSITION DES DIFFERENTES CATEGORIES DE REVENUS

1) Bénéfices Industriels et Commerciaux

a) Principe : Imposition des bénéfices industriels et commerciaux dans l'Etat dans lequel l'entreprise exerce tout ou partie de son activité par l'intermédiaire **d'un établissement stable**.

b) Cas particulier des chantiers de construction : Les chantiers de construction, les opérations de montage, les installations ou les activités de surveillance s'y rattachant constituent des établissements stables si leur durée dépasse **6 mois**.

c) Cas particulier du transport international maritime et aérien: Imposition exclusive dans l'Etat où est situé le siège de la direction effective de l'entreprise.

2) Dividendes

Imposition dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire. Toutefois, l'Etat de la source peut également les imposer, mais dans la limite de **10%** de leur montant brut.

3) Intérêts

Imposition des intérêts dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire. Toutefois l'Etat de la source peut les imposer mais dans la limite de **10%** de leur montant brut.

4) Redevances

Imposition des redevances dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire. Toutefois, l'Etat de la source peut les imposer mais dans la limite de **8%** de leur montant brut.

5) Bénéfices non commerciaux

Imposition des bénéfices réalisés de l'exercice d'une activité à caractère indépendant dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire. L'Etat de la source peut également les imposer dans les cas où le bénéficiaire:

- y dispose habituellement d'une base fixe pour l'exercice de ses activités ;
- y séjourne pour une période ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours pendant une période de 12 mois.

6) Traitements et Salaires

a) Secteur privé : Imposition dans l'Etat où s'exerce l'activité. Toutefois, ces revenus sont exclusivement imposables dans l'Etat de la résidence si :

- le bénéficiaire séjourne dans l'Etat où s'exerce l'activité pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours d'une période de 12 mois ; et
- la rémunération est payée par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas un résident de l'Etat où s'exerce l'activité ; et
- la charge de la rémunération n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'Etat où s'exerce l'activité.

b) Secteur public : Imposition exclusive des revenus provenant de l'exercice d'une activité salariale dans le secteur public dans l'Etat débiteur. Toutefois, ces revenus sont exclusivement imposables dans l'Etat de la résidence si les services sont rendus dans cet Etat et :

- le bénéficiaire en possède la nationalité, ou
- n'est pas devenu un résident dans cet Etat à seule fin de rendre ces services.

7) Pensions de retraite

Les pensions et autres rémunérations similaires versées au titre d'un emploi antérieur ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire.

III. ELIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION

*** Crédit d'impôt réel**

L'impôt payé dans l'Etat de la source, est déductible de l'impôt dû dans l'Etat de la résidence sans que la somme déduite excède la fraction de l'impôt dû dans l'Etat de la résidence sur les mêmes revenus.

*** Crédit d'impôt fictif**

L'impôt qui a fait l'objet d'une exonération ou d'une réduction en vertu de la législation tendant à promouvoir le développement économique dans un Etat contractant sera considéré comme payé et sera déduit de l'impôt dû dans l'autre Etat contractant.

Pour le cas des dividendes distribués par une société résidente d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant, le crédit d'impôt déductible dans le pays de la résidence du bénéficiaire tient compte de l'impôt exigible dans l'Etat de la source au titre des bénéfices qui ont servi au paiement desdits dividendes et qui ont fait l'objet d'une exonération ou déduction conformément à la législation relative au développement économique, sans que ce crédit excède l'impôt exigible dans l'Etat de résidence du bénéficiaire au titre des dividendes distribués.

La Convention conclue à Tunis le 16 juillet 2001 entre la République Tunisienne et l'Iran tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu a été ratifiée par la loi n° 2004-19 du 15 mars 2004 (JORT N° 22 du 16 mars 2004).

En vertu de l'article 27 de ladite Convention, celle-ci entre en vigueur à partir de la date de l'échange des instruments de ratification et puisque l'échange a eu lieu entre les deux pays le 14 juillet 2005, la convention est entrée en vigueur le 14 juillet 2005 et ses dispositions sont applicables en Tunisie et en Iran :

- à l'égard des impôts retenus à la source sur les revenus attribués à partir du 1^{er} janvier 2006 ;
- à l'égard des autres impôts sur les revenus, pour toute année d'imposition commençant à partir du 1er janvier 2006 c'est-à-dire sur les revenus et bénéfices réalisés au titre de l'exercice 2006 à déclarer en 2007 et les revenus et bénéfices réalisés au titre des exercices ultérieurs.

I - CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

1) Personnes visées (Article 1)

La Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents de la Tunisie, d'Iran ou des deux Etats contractants.

En vertu de l'article 4 de la Convention, l'expression « résident de la Tunisie ou d'Iran » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de l'un des deux Etats contractants, est assujettie à l'impôt dans l'Etat concerné en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction effective ou de tout autre critère de nature analogue.

Par ailleurs et dans le cas où une personne physique se trouve considérée comme résidente de la Tunisie et d'Iran, le paragraphe 2 de l'article 4 établit des règles qui permettent de considérer cette personne comme un résident soit de la Tunisie soit d'Iran. A cet effet, cette personne physique sera considérée comme un résident de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident seulement de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux).

A défaut de foyer d'habitation permanent ou de centre d'intérêts vitaux, dans l'un des deux Etats, cette personne sera considérée comme un résident de l'Etat dans lequel elle séjourne de façon habituelle.

Si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etats, ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, la Convention prévoit le critère de nationalité qui permet d'attribuer la résidence à l'Etat dont la personne concernée possède la nationalité.

Dans le cas où la personne possède la nationalité des deux Etats ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord, et ce, en vue d'attribuer la résidence de la personne soit à la Tunisie soit à l'Iran.

2) Impôts visés (Article 2)

Aux termes de l'article 2 paragraphe 3 de la Convention, les impôts auxquels s'applique la Convention sont notamment :

a) En ce qui concerne la Tunisie

1. l'impôt sur le revenu des personnes physiques,
2. l'impôt sur les sociétés.

b) En ce qui concerne l'Iran

- L'impôt sur le revenu

II. REGLES D'IMPOSITION DES DIFFERENTES CATEGORIES DE REVENUS

A/ BENEFICES DES ENTREPRISES (Article 7)

1) Principe d'imposition : la règle d'imposition selon le critère de l'établissement stable

En vertu des dispositions de l'article 7 de la Convention Tuniso-Iranienne, les bénéfices réalisés par une entreprise d'un Etat contractant dans l'autre Etat contractant ne sont soumis à l'impôt dans ce dernier Etat que dans la mesure où l'entreprise y dispose d'un établissement stable et où les bénéfices en question sont imputables audit établissement stable.

a) Notion d'établissement stable

L'article 5 de la Convention a défini l'expression « établissement stable » comme étant toute installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

A cet effet, le paragraphe 2 de l'article 5 de la Convention énumère à titre indicatif les exploitations pouvant constituer un établissement stable à savoir:

- un siège de direction;
- une succursale;
- un bureau;
- une usine;
- un atelier;
- une mine, un puit de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'exploration ou d'exploitation ou d'extraction de ressources naturelles.

b) Cas particuliers de certaines exploitations considérées comme établissement stable

b-1) Chantiers de construction ou opérations de montage et activités de surveillance

Le tiret 7 du paragraphe 2 de l'article 5 considère qu'un chantier de construction, des opérations de montage, des installations ou des activités de surveillance s'y rattachant ne constituent des établissements stables que lorsque leur durée dépasse **six mois**.

b-2) Représentants ne jouissant pas d'un statut indépendant

Une personne qui agit dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant est considérée comme constituant un « établissement stable », de l'entreprise dans le premier Etat lorsque ladite personne dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement et qui lui permettent de conclure des contrats pour le compte de l'entreprise ou si elle ne dispose pas de tels pouvoirs, mais elle conserve habituellement dans le premier Etat un stock de biens ou de marchandises sur lequel elle prélève régulièrement des marchandises pour satisfaire des commandes pour le compte de l'entreprise.

b-3) Entreprises d'assurance

Les entreprises d'assurance, à l'exception de la réassurance, d'un Etat contractant, sont considérées comme ayant un établissement stable dans l'autre Etat contractant dans la mesure où elles perçoivent des primes ou assurent des risques qui y sont encourus par l'intermédiaire d'une personne dépendante.

c) Cas de certaines exploitations ne constituant pas un établissement stable

La Convention a exclu expressément de la notion « d'établissement stable » certaines exploitations, soit du fait qu'elles ne remplissent pas les conditions requises pour l'existence d'un établissement stable, soit du fait que l'activité est exercée par un agent autonome, soit du fait du principe de l'autonomie juridique et fiscale des sociétés mères et filiales.

c-1) Exploitations ne répondant pas aux conditions requises pour l'existence d'un établissement stable

On ne considère pas qu'il y a établissement stable lorsque:

- des installations fixes sont utilisées aux seules fins de stockage ou d'exposition de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise;
- des biens ou des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposés aux seules fins de stockage ou d'exposition;
- des biens ou des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposés aux seules fins de transformation par une autre entreprise;
- une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des biens ou des marchandises ou pour réunir des informations ou pour des fins de publicité pour l'entreprise;
- une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire;
- une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé des activités ci-dessus mentionnées à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

c-2) Entreprises faisant recours à des intermédiaires autonomes

L'entreprise d'un Etat contractant qui exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans l'Etat contractant où elle exerce son activité à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité ; c'est-à-dire qu'elles ne doivent pas avoir de prérogatives leur permettant de représenter ladite entreprise et de traiter en son nom.

Toutefois, lorsque les activités d'un tel agent sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de l'entreprise, ledit agent n'est pas considéré comme jouissant d'un statut indépendant et peut donc constituer un établissement stable de l'entreprise.

c-3) Sociétés contrôlant d'autres sociétés

Ce critère ne peut à lui seul, au regard de la Convention, caractériser l'existence d'un établissement stable. De ce fait, l'existence dans un Etat contractant d'une société qui est contrôlée par une société de l'autre Etat contractant ne constitue pas en soi un élément impliquant que la première société est un établissement stable de la deuxième et ce du fait du principe de l'autonomie juridique et fiscale des deux sociétés.

Toutefois, dans le cas où il est établi que la société contrôlée agit pour le compte exclusif de la société qui la contrôle, cette dernière sera considérée comme disposant d'un établissement stable dans l'Etat où est établie la société contrôlée.

2) Dérogation au principe d'imposition selon le critère de l'établissement stable : cas des entreprises de transport international (Article 8)

Par dérogation au principe d'imposition selon le critère de l'établissement stable, les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

Il y a lieu de signaler que la non imposition en Tunisie des bénéfices réalisés par les succursales tunisiennes des entreprises de transport international dont le siège de direction effective est en Iran ne porte que sur l'impôt sur les sociétés, de ce fait les autres impôts et taxes demeurent dus en Tunisie telles que la taxe de formation professionnelle, la contribution au fonds de promotion des logements au profit des salariés et la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel au profit des collectivités locales.

De même les revenus ou bénéfices accessoires réalisés par lesdites succursales demeurent imposables en Tunisie sous réserve de quelques exonérations (revenus des placements financiers par exemple).

3) Détermination du bénéfice imposable des établissements stables

Le bénéfice imputable à un établissement stable doit s'entendre du bénéfice que cet établissement aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable (paragraphe 2 article 7).

Le résultat imposable de l'établissement stable est déterminé après déduction des charges se rapportant à l'activité de cet établissement, y compris les frais de direction effective et les frais généraux d'administration engagés soit dans l'Etat où est situé cet établissement soit ailleurs.

Pour le cas d'un établissement stable d'une entreprise iranienne en Tunisie, le bénéfice est déterminé sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.

Par ailleurs, ledit établissement stable peut sur justification déduire pour la détermination de son bénéfice imposable:

- les frais et charges directs engagés par le siège pour le compte exclusif de l'établissement stable tunisien, et
- une quote-part des frais généraux d'administration engagés par le siège déterminée à partir de son chiffre d'affaires et du chiffre d'affaires global de l'entreprise.

Etant précisé que les frais généraux d'administration engagés par le siège pris en compte pour la détermination de la quote-part déductible au niveau de l'établissement stable ne doivent pas comprendre notamment :

- les charges et les amortissements afférents aux éléments de l'actif qui ne génèrent pas des bénéfices à l'établissement stable sis en Tunisie,
- les charges directes dépensées au profit de l'établissement puisqu'elles sont déductibles totalement et ce pour éviter que lesdites charges soient déduites doublement,
- tous les frais et charges qui n'ont aucune relation avec l'activité de l'établissement stable sis en Tunisie.

Etant également signalé qu'aussi bien dans le premier cas que dans le second, la déduction au niveau de l'établissement stable doit avoir lieu dans la limite du remboursement des frais réels, ce dont il résulte que l'excédent éventuellement facturé par le siège ne sera pas admis en déduction au niveau de l'établissement stable.

B/ REVENUS IMMOBILIERS (Article 6)

a) Définition

L'expression « biens immobiliers » est définie d'après le droit de l'Etat contractant où les biens sont situés (paragraphe 2 article 6).

L'expression « biens immobiliers » comprend en vertu de la Convention :

- les accessoires des biens immobiliers,
- le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières,
- les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière,
- l'usufruit des biens immobiliers; et
- les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, de puits de pétrole ou de gaz, carrières ou sources et autres ressources naturelles y compris les produits forestiers.

La Convention exclut expressément les navires, bateaux, aéronefs et les véhicules routiers ou de la voie ferrée de la catégorie des biens immobiliers (paragraphe 2 article 6).

b) Principe d'imposition

Les revenus provenant de l'exploitation de biens immobiliers sous toute forme (exploitation directe, location, affermage,...) sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés. Les mêmes dispositions s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation des biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante.

C/ REVENUS DES VALEURS MOBILIÈRES ET REVENUS DES CAPITAUX MOBILIERS

1) Dividendes (Article 10)

a) Définition

La définition donnée par la Convention au terme « dividendes » couvre les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de fondateurs ou autres droits à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales, soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions conformément à la législation de l'Etat dont la société distributrice est un résident (paragraphe 3 article 10).

b) Principe d'imposition

Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire.

Toutefois, les dividendes peuvent être aussi imposés dans l'Etat dont la société qui paie les dividendes est un résident et selon sa législation, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10% du montant brut des dividendes.

A ce niveau il y a lieu de remarquer que les distributions faites par des sociétés établies en Tunisie au profit de personnes résidentes d'Iran ne supportent pas d'impôt en Tunisie et ce, nonobstant le droit d'imposition qui est attribuée à la Tunisie par la Convention en tant qu'Etat de la source.

Par contre, les dividendes reçus de sociétés établies en Iran par des personnes résidentes de la Tunisie ne sont pas imposables en Tunisie pour les bénéficiaires personnes physiques lorsqu'ils ont été imposés en Iran, mais ces dividendes sont soumis à l'IS en Tunisie si le bénéficiaire est une personne morale, et ce, après déduction de l'impôt payé en Iran sur ces dividendes.

2) Intérêts (Article 11)

a) Définition

Au sens de l'article 11 paragraphe 3, le terme « intérêts » désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les lots et primes attachés à ces titres, à l'exception des pénalités de retard.

b) Principe d'imposition

Les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire des intérêts.

Toutefois, ces intérêts peuvent aussi être soumis à l'impôt dans l'Etat contractant d'où ils proviennent et selon sa législation, mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne doit pas excéder 10% du montant brut des intérêts.

L'application du taux réduit de 10% reste subordonnée à la présentation par le bénéficiaire des intérêts d'une attestation de résidence fiscale délivrée par les autorités iraniennes compétentes.

c) Intérêts exonérés

c-1) Intérêts exonérés en vertu des dispositions de la Convention

Les intérêts revenant au gouvernement d'un Etat contractant, aux ministères, aux autres institutions gouvernementales, aux collectivités locales, à la Banque Centrale ou à toutes les autres banques appartenant totalement au gouvernement de cet Etat, sont exonérés d'impôt dans l'Etat de la source (paragraphe 4 article 11).

c-2) Intérêts de source tunisienne exonérés d'impôt en vertu du droit commun

Sont exonérés de l'impôt en Tunisie et ne font pas donc l'objet de la retenue à la source, les intérêts payés au profit des résidents d'Iran en contrepartie des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles (articles 3 et 45 du code de l'IRPP et de l'IS).

d) Cas particuliers de non application du taux conventionnel

d-1) Intérêts rattachés à un établissement stable ou à une base fixe

Lorsque le bénéficiaire des intérêts, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant, une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable ou une profession libérale par l'intermédiaire d'une base fixe et lorsque la créance génératrice des intérêts se rattache à cet établissement stable ou à cette base fixe, les intérêts sont imposables dans le cadre des bénéfices réalisés par l'établissement stable ou la base fixe et selon la législation de l'Etat où est situé ledit établissement ou ladite base fixe.

Pour le cas de la Tunisie et dans pareil cas, les intérêts seront soumis à l'IR ou à l'IS dans les conditions de droit commun et feront l'objet de la retenue à la source au taux de 20%. Cette retenue sera imputable sur l'impôt dû par l'établissement stable ou la base fixe au titre de son activité en Tunisie.

d-2) Intérêts servis entre entreprises dépendantes

Lorsque en raison de relations spéciales (sociétés mères et filiales, sociétés sous contrôle commun,...) entre le débiteur et le créancier, les intérêts payés excèdent le montant dont se seraient convenues lesdites personnes en l'absence de pareilles relations, le taux réduit de 10 % prévu par la Convention n'est applicable qu'à ce dernier montant ; l'excédent d'intérêt reste soumis à l'impôt dans les conditions du droit commun de chaque Etat contractant en prenant en considération les autres dispositions de la Convention (paragraphe 7 article 11) .

Exemple 1

Soit une société « A » résidente d'Iran qui aurait souscrit au cours de l'exercice 2006 pour un montant de 300.000 D à des obligations émises par une société « B » établie de Tunisie.

Supposons que les deux sociétés fassent partie d'un même groupe et qu'elles aient convenu que lesdites obligations soient rémunérées par des intérêts au taux annuel de 10%.

Si l'on suppose que le taux d'intérêt pratiqué dans pareil cas soit de 8%, la retenue à la source sur les intérêts servis annuellement par la société « B » se détermine comme suit :

- Calcul des intérêts payés par la société « B »
 $(300\ 000D \times 10\ %) = 30\ 000\ D$

- Calcul des intérêts soumis à l'impôt au taux conventionnel (10 %) :
 $(300\ 000D \times 8\ %) = 24\ 000\ D$

- Retenue à la source :
 $(24\ 000D \times 10\ %) = 2\ 400\ D$

- Intérêts excédentaires à soumettre à la retenue à la source selon le droit commun :
 $(30\ 000D - 24\ 000D) = 6\ 000D$

- Retenue à la source
 $6\ 000D \times 20\% = 1\ 200D$

Total des retenues à la source : $1\ 200D + 2\ 400D = 3\ 600D$

d-3) Retenue à la source non effectuée ou prise en charge de l'impôt par le débiteur établi ou domicilié en Tunisie

Dans le cas où l'impôt sera pris en charge par le débiteur des intérêts établi en Tunisie, le taux conventionnel ne sera pas applicable et la retenue à la source sera liquidée selon le taux du droit commun calculé selon la formule de prise en charge à savoir: $\frac{100 \times t}{100 - t}$

Le taux de la retenue à la source est calculé selon la formule en question comme suit :

- intérêts des prêts bancaires :
 $\frac{100 \times 2,5}{100 - 2,5} = 2,56\%$

- autres intérêts :
$$\frac{100 \times 20\%}{100 - 20\%} = 25\%$$

Le même principe s'applique en cas de retenues non effectuées ou effectuées d'une manière insuffisante par le débiteur établi ou résident en Tunisie et ce en application des dispositions de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS qui stipule que les retenues non effectuées sur les sommes payées à des non résidents sont considérées comme étant à la charge du débiteur établi ou domicilié en Tunisie.

Exemple 2 :

Reprenons l'exemple 1 avec l'hypothèse que la société « B » ait pris contractuellement en charge l'impôt de la société « A » au titre de ces intérêts.

Dans ce cas, les dispositions conventionnelles ne sont plus applicables en ce qui concerne le taux d'imposition des intérêts. La retenue à la source sera effectuée au taux de 25% sur le montant total des intérêts soit :

$$30\,000D \times 25\% = 7\,500 D.$$

3) Rémunération des membres du conseil d'administration (Article 16)

Les tantièmes, les jetons de présence et les autres rétributions similaires attribués aux membres du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident d'un Etat contractant sont imposables dans cet Etat.

En application de la législation fiscale en vigueur les jetons de présence attribués par des sociétés résidentes de Tunisie au profit des résidents d'Iran, personnes physiques ou personnes morales demeurent soumis à l'IR ou à l'IS, par voie de retenue à la source libératoire au taux de 20% du montant brut des jetons de présence.

En cas de prise en charge de l'impôt par la société débitrice résidente en Tunisie, l'impôt est liquidé sur la base de règle de la prise en charge de l'impôt soit : $\frac{100 \times 20}{100 - 20} = 25\%$

$$100 - 20$$

La même formule s'applique en cas de non retenue par la société débitrice des jetons de présence ou en cas de retenue insuffisante.

D/ REDEVANCES (article 12)

a) Définition

Le terme « redevances » désigne suivant les dispositions de l'article 12 de la Convention les rémunérations de toute nature payées pour :

- l'usage ou la concession de l'usage :
- d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, et les enregistrements pour les transmissions radiophoniques ou télévisées,
- d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret,
- d'un équipement industriel, commercial, portuaire, agricole ou scientifique à l'exception des rémunérations pour affrètement des navires ou d'aéronefs exploités en trafic international,
- la fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

b) Principe d'imposition

Les redevances provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire.

Toutefois, ces redevances peuvent aussi être soumises à l'impôt dans l'Etat contractant d'où elles proviennent et selon sa législation mais si la personne qui les reçoit en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne doit pas excéder 8% du montant brut des redevances.

L'application du taux réduit de 8% reste subordonnée à la présentation par le bénéficiaire des redevances d'une attestation de résidence fiscale délivrée par les autorités fiscales iraniennes compétentes.

c) Redevances de source tunisienne exonérées d'impôt en vertu du droit commun

c-1) Redevances payées par les entreprises totalement exportatrices

Les redevances payées par une entreprise totalement exportatrice établie en Tunisie au profit de personnes résidentes d'Iran ne sont pas soumises à l'impôt et ce, en vertu de la législation fiscale en vigueur.

c-2) Redevances payées en contrepartie de l'affrètement de navires et d'aéronefs exploités en trafic international

Les redevances payées par les entreprises établies en Tunisie au profit des personnes établies ou domiciliées en Iran en contrepartie de l'affrètement de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international ne sont pas soumises à l'impôt en Tunisie et en conséquence, elles ne sont pas soumises à la retenue à la source.

d) Cas particuliers de la non application du taux conventionnel

d-1) Redevances rattachées à un établissement stable ou à une base fixe

Lorsque le bénéficiaire des redevances, résident d'un Etat contractant exerce dans l'autre Etat contractant, une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable ou une profession libérale par l'intermédiaire d'une base fixe et que le droit ou le bien générateur des redevances se rattache à cet établissement stable ou à cette base fixe, les rémunérations en question sont imposables dans le cadre des bénéfices réalisés par l'établissement stable ou la base fixe et selon la législation de l'Etat où est situé ledit établissement ou ladite base fixe.

De ce fait, dans le cas où l'établissement stable ou la base fixe est situé en Tunisie, lesdites rémunérations sont soumises à l'IR ou à l'IS dans les conditions de droit commun et feront éventuellement l'objet de la retenue à la source conformément à la législation en vigueur.

d-2) Redevances servies entre entreprises dépendantes

Si par suite de relations spéciales, le montant des redevances payées excède le montant dont se seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif des redevances en l'absence de ces relations, le taux d'imposition conventionnel ne s'applique qu'à ce dernier montant. L'excédent reste imposable selon la législation de chaque Etat contractant.

d-3) Prise en charge de l'impôt par le débiteur établi ou domicilié en Tunisie

Dans le cas où l'impôt sera pris en charge par le débiteur des redevances établi ou résident en Tunisie, le taux conventionnel de 8% ne sera pas applicable et la retenue à la source sera liquidée selon le taux du droit commun et selon la formule de prise en charge à savoir :

$$\frac{100 \times t}{100 - t}, \text{ soit : } \frac{100 \times 15}{100 - 15} = 17,64\%$$

La même formule s'applique aussi en cas de retenue non effectuée par le débiteur établi ou résident en Tunisie ou en cas de retenue insuffisante et ce, conformément aux dispositions de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS qui prévoit que les retenues non effectuées sur des sommes payées à des non résidents seront considérées à la charge du débiteur établi ou domicilié en Tunisie.

E/ GAINS EN CAPITAL (article13)

a) Biens immobiliers

Les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers visés à l'article 6 de la Convention sont imposables dans l'Etat contractant où les biens sont situés.

b) Biens mobiliers faisant partie d'un actif professionnel

Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable ou d'une base fixe sont imposables dans le cadre des bénéfices de l'établissement stable ou de la base fixe et selon la législation de l'Etat contractant où est situé ledit établissement stable ou ladite base fixe y compris les gains provenant de l'aliénation de l'établissement stable lui-même (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de la base fixe (paragraphe 2 article 13).

c) Navires et aéronefs

Les gains provenant de l'aliénation de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires ou aéronefs ne sont imposables que dans l'Etat où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

d) Autres biens

Les gains provenant de l'aliénation de biens autres que ceux visés aux paragraphes précédents ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du cédant.

F/ PROFESSION INDEPENDANTES (Articles 14 et 17)

a) Définition

L'expression « professions libérales » désigne « toute activité où l'aspect intellectuel joue le rôle principal et qui consiste en la pratique personnelle en toute indépendance d'un art, d'une technique ou d'une science... ».

Cette expression comprend notamment, les activités indépendantes d'ordre scientifique, littéraire, éducatif ou pédagogique, ainsi que les activités indépendantes des médecins, dentistes, avocats, ingénieurs, architectes et comptables.

b) Principe d'imposition

Les revenus des professions libérales et des autres activités de caractère indépendant sont imposables dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire. Toutefois, ils peuvent être soumis à l'impôt dans l'Etat où est exercée l'activité si :

- l'intéressé y dispose de façon habituelle d'une base fixe pour l'exercice de son activité. Dans ce cas, seuls les revenus qui sont imputables à ladite base fixe sont imposables dans l'Etat où s'exerce l'activité ;
- son séjour dans cet Etat s'étend sur une période ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours pendant une période de 12 mois.

c) Cas des artistes et sportifs (Article 17)

La Convention dispose que les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre Etat contractant en tant qu'artiste du spectacle, (théâtre, cinéma, radio ou télévision), ou en tant que musicien ou sportif sont imposables dans l'Etat où sont exercées ces activités, que ces revenus soient attribués à l'artiste ou au sportif lui-même ou à une tierce personne.

Toutefois, les revenus réalisés par des artistes ou sportifs dans le cadre d'un accord culturel conclu entre les gouvernements des deux Etats sont exonérés d'impôt dans l'Etat où sont exercées les activités.

G/ PROFESSIONS DÉPENDANTES (Articles 15, 18, 19, 20 et 26)

1) Salaires du secteur privé

a) Principe d'imposition

L'article 15 de la Convention stipule que les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant perçoit en contrepartie d'un emploi salarié ne sont imposables que dans l'Etat de sa résidence, sauf si l'emploi est exercé dans l'autre Etat contractant. Dans ce cas, l'imposition aura lieu dans cet autre Etat.

b) Exception

La Convention déroge au principe de l'Etat de la source en accordant le droit d'imposition exclusif à l'Etat de la résidence du bénéficiaire des rémunérations même si l'emploi est exercé dans l'autre Etat si les trois conditions suivantes sont cumulativement remplies:

- le séjour du bénéficiaire dans l'Etat où s'exerce l'activité ne dépasse pas 183 jours au cours d'une période de 12 mois ;
- la rémunération est payée par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas un résident de l'Etat où s'exerce l'activité, et
- la charge de la rémunération n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'Etat où s'exerce l'activité.

c) Cas particulier des rémunérations payées en contrepartie d'un travail exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international

Les rémunérations payées en contrepartie d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

2) Pensions et autres rémunérations similaires (Article 18)

Les pensions et autres rémunérations similaires, versées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire.

A cet effet :

- les pensions payées à partir de la Tunisie pour le compte d'un résident de l'Iran ne sont pas imposables en Tunisie,
- les pensions reçues de l'Iran par des résidents de la Tunisie sont soumises à l'impôt en Tunisie dans le cadre du revenu global du bénéficiaire, et ce, après abattement de 80% du montant brut de ladite pension.

3) Fonctions publiques (Article 19)

a) Principe d'imposition

Les rémunérations, autres que les pensions, versées à une personne physique par un Etat contractant ou l'une de ses collectivités locales au titre de services rendus à cet Etat ou à cette collectivité ne sont imposables que dans l'Etat débiteur desdites rémunérations.

b) Exception

L'alinéa « b » du paragraphe 1 de l'article 19 déroge à ce principe en prévoyant l'imposition exclusive de ces rémunérations dans l'Etat où sont rendus les services, si la personne physique bénéficiaire des rémunérations est résidente de cet Etat; et :

- en possède la nationalité ; ou
- n'est pas devenue résidente de cet Etat dans le seul but de rendre lesdits services.

4) Enseignants et étudiants (Article 20)

Les sommes reçues par un étudiant, un apprenti de commerce qui a la nationalité d'un Etat contractant et qui séjourne dans l'autre Etat contractant à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation et qu'il reçoit afin de couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formations sont exonérées d'impôt dans cet autre Etat. L'exonération en question est accordée exclusivement pour les sommes qui proviennent de sources situées en dehors de cet autre Etat.

De même les rémunérations reçues par un professeur ou par un enseignant qui a la nationalité d'un Etat contractant et qui séjourne dans l'autre Etat contractant dans le but principal d'enseigner ou d'entreprendre des recherches scientifiques durant une période ou des périodes n'excédant pas

deux ans sont exonérées d'impôts dans cet autre Etat à condition que ces rémunérations proviennent de sources situées en dehors de cet autre Etat.

Toutefois, l'exonération ne s'applique pas aux revenus provenant des recherches réalisées essentiellement dans l'intérêt privé d'une personne ou de personnes déterminées.

5) Membres des missions diplomatiques et postes consulaires (Article 26)

L'article 26 de la convention prévoit que les dispositions de ladite convention ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les membres des missions diplomatiques ou postes consulaires en vertu soit des règles générales du droit des gens, soit des dispositions d'accords particuliers.

H / AUTRES REVENUS : (Article 21)

Les éléments du revenu d'un résident d'un Etat contractant d'où qu'ils proviennent qui ne sont pas expressément traités par d'autres dispositions de la Convention ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire.

III. MODALITES POUR EVITER LA DOUBLE IMPOSITION (Article 22)

L'article 22 de la Convention prévoit un crédit d'impôt réel et un crédit d'impôt fictif.

1) Le crédit d'impôt réel

La double imposition dans ce cas est évitée comme suit :

Lorsqu'un résident d'un Etat contractant se trouve doublement soumis à l'impôt à raison des mêmes revenus ou bénéfices, à la fois dans l'Etat de la source et dans celui de la résidence, l'Etat de la résidence déduira de l'impôt dû sur ces revenus ou bénéfices un montant égal à l'impôt perçu par l'Etat de la source.

Toutefois, la déduction de l'impôt payé dans l'Etat de la source de l'impôt dû dans l'Etat de la résidence ne peut excéder la fraction de l'impôt dû sur les mêmes revenus ou bénéfices dans le pays de la résidence.

Pour le cas de la Tunisie, la double imposition est évitée en déduisant de l'IS dû par les personnes morales établies en Tunisie l'impôt payé au titre des revenus ou bénéfices réalisés en Iran et rattachés aux exploitations sises en Tunisie, tel le cas des revenus de capitaux mobiliers, des jetons de présence....

Dans tous les cas la déduction ne doit pas excéder l'IS dû sur les revenus ou bénéfices de source iranienne.

Par ailleurs, il y a lieu de signaler que dans le cas où le revenu réalisé en Iran est considéré en Tunisie comme un bénéfice provenant de l'exportation qui ne donne pas lieu à imposition en Tunisie, l'impôt payé en Iran sur ces bénéfices ne peut faire l'objet ni de déduction ni de restitution

Concernant les personnes physiques résidentes en Tunisie le crédit d'impôt ne s'applique pas aux revenus imposés en Iran, et ce du fait que l'article 36 du code de l'IRPP et de l'IS, stipule que les revenus de source étrangère ayant supporté l'impôt dans le pays d'origine ne sont pas imposables en Tunisie.

Il en est de même pour les bénéfices réalisés par les sociétés résidentes en Tunisie dans le cadre d'établissements stables situés en Iran car ces bénéfices ne sont pas imposables en Tunisie en vertu des dispositions de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS qui prévoit que les bénéfices soumis à l'IS sont ceux réalisés dans le cadre d'établissements situés en Tunisie.

2) Le crédit d'impôt fictif

a) Principe général

En vertu des dispositions du paragraphe 2 de l'article 22 de la Convention, l'impôt qui a fait l'objet, d'une exonération ou réduction dans l'Etat de la source, en vertu de la législation tendant à promouvoir le développement économique de cet Etat est considéré comme s'il avait été acquitté et constitue un crédit qui doit être déduit de l'impôt dû dans l'Etat de la résidence comme si ladite exonération ou ladite réduction n'avait pas été accordée.

b) Cas particulier des dividendes

Pour le cas des dividendes distribués par une société résidente d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant, le crédit d'impôt déductible dans le pays de la résidence du bénéficiaire tient compte de l'impôt payé dans l'Etat de la source au titre des bénéfices qui ont servi au paiement desdits dividendes sans que cette déduction excède l'impôt exigible dans l'Etat de résidence du bénéficiaire sur les dividendes.

Le crédit d'impôt s'applique même si les bénéfices ayant servi au paiement des dividendes ont fait l'objet d'une exonération ou d'une déduction dans l'Etat de la source conformément à la législation relative à la promotion du développement économique.

Exemple 3 :

Soit une personne morale établie en Tunisie soumise à l'IS au taux de 30% qui aurait réalisé au titre de l'année 2006 un bénéfice global de 600 000D dont 80 000D représentant des dividendes reçus de la participation dans le capital d'une société résidente en Iran.

Supposons que le montant de l'impôt retenu en Iran sur les dividendes servis à la personne morale établie en Tunisie soit de $(80.000 \times 10\% = 8000D)$ et que la personne morale établie en Tunisie détienne 40% du capital de la société résidente d'Iran sachant que le taux de l'IS en Iran est de 25%. Le montant de l'impôt sur les sociétés dû en Tunisie est déterminé par la société comme suit :

1- l'impôt payé en Iran au titre des bénéfices ayant servi à la distribution des dividendes

- bénéfice global net d'impôt:
 $80\ 000D / 0,4 =$ 200 000D
- Bénéfice global avant impôt :
 $200.000D / 0,75 =$ 266.667D
- IS payé en Iran:
 $266\ 667D \times 25\% =$ 66 667D
- IS correspondant à la part des bénéfices de la personne morale établie en Tunisie (40%) :
 $66\ 667\ D \times 40\% =$ 26 667D
- Total impôt payé en Iran correspondant à la participation de la société établie en Tunisie au capital de la société iranienne :
 $26\ 667D + 8\ 000D =$ **34 667D**

2- l'impôt sur les sociétés dû en Tunisie

- IS dû en Tunisie à raison du bénéfice global :
 $600\ 000D \times 30\% =$ 180 000D
- Déduction de l'impôt payé en Iran dans la limite de $(80\ 000D \times 30\%) = 24\ 000D$ soit :
 $(26\ 667D + 8\ 000D) > 24\ 000D =$ on déduit donc 24 000D
- IS dû en Tunisie : $180\ 000D - 24\ 000D =$ **156 000D**

La même déduction est accordée dans le cas où les bénéfices réalisés par la société iranienne n'aurait pas subi d'impôt du fait d'une exonération prévue

par la législation iranienne relative à la promotion au développement économique.

IV. NON-DISCRIMINATION (Article 23)

Les nationaux d'un Etat contractant ne doivent pas subir une imposition ou obligation plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat lorsqu'ils se trouvent dans la même situation, notamment en ce qui concerne la résidence.

De même, l'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant ne doit pas être établie d'une manière moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre Etat exerçant la même activité.

La mesure de non discrimination ne peut être interprétée comme obligeant un Etat contractant à accorder à un résident de l'autre Etat contractant des déductions personnelles ou des abattements en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents.

V. ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS (Article 25)

Pour appliquer les dispositions de la Convention, ou la législation interne des Etats contractants relative aux impôts visés par la Convention, les autorités compétentes des deux Etats contractants échangent les renseignements nécessaires. Ces renseignements sont tenus secrets et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, ou par les procédures ou poursuites concernant ces impôts (paragraphe 1 article 25).

Ces dispositions ne peuvent, en aucun cas, être interprétées comme imposant à un Etat contractant :

- de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation ou à sa pratique administrative ou à celle de l'autre Etat contractant;
- de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre Etat contractant
- de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication est contraire à l'ordre public

VI. PROCEDURE AMIABLE (Article 24)

1) Principe de la réclamation

Lorsqu'un résident d'un Etat contractant estime que son imposition a été établie dans l'un des deux Etats ou dans chacun des deux Etats, d'une

manière non conforme à la Convention, il peut indépendamment des recours prévus par le droit interne des Etats contractants, présenter son cas aux autorités de l'Etat dont il est résident ou à celles de l'Etat dont il possède la nationalité.

2) Délai de la réclamation

Le cas de contestation d'imposition non conforme aux dispositions de la Convention dont il s'agit doit être porté à la connaissance des autorités compétentes dans un délai de 3 ans à partir de la date de la première notification de l'imposition non conforme à la Convention.

3) Sort réservé à la réclamation

L'autorité saisie de la contestation doit s'efforcer d'apporter une solution à la réclamation présentée.

Dans le cas où l'autorité saisie de la contestation considère que la demande est motivée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, la question sera réglée par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre Etat contractant en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention.

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

Signé : Emna GHARBI