

DIFFUSION GENERALE
Documents Administratifs

0.1.0.0.1.2.

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2012/23
NOTE COMMUNE N°26/2012

Une question a été posée concernant la notion de l'assistance technique dans le cadre des conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et les autres pays.

A cette question, il a été répondu que la notion d'assistance technique et son régime fiscal sont déterminés compte tenu du droit commun et des dispositions conventionnelles comme suit :

I -Notion d'assistance technique

L'assistance technique est définie comme étant l'opération qui consiste à assister une personne en lui fournissant **des informations pratiques** relatives à une profession donnée. L'assistance technique a lieu par la mise à disposition au profit d'autrui de personnel qualifié dans un domaine déterminé ayant pour but de l'assister au bon déroulement des opérations de production, de vente, de surveillance, d'encadrement du personnel et de sa formation dans son domaine de compétence, et ce, d'une façon directe soit dans le pays du demandeur du service soit ailleurs. **En conséquence, l'assistance technique suppose obligatoirement le côté pratique de la formation et le transfert de l'expérience** (show-how).

L'assistance technique diffère de :

- **l'opération de fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique**, du fait que les obligations de l'entreprise prestataire de services, dans ce cas, se limitent à la fourniture des informations sans intervenir dans la modalité de leur utilisation et sans être responsable de leur utilisation et de leurs conséquences (know-how) alors que l'assistance technique nécessite obligatoirement

l'intervention directe de l'entreprise prestataire de services en fournissant son expérience et en s'employant à transférer cette expérience au demandeur de l'assistance technique,

- **l'opération de mise à disposition de la main d'œuvre** du fait que le rôle de l'entreprise prestataire de service, dans ce cas, se limite à la mise du personnel à la disposition du demandeur de l'assistance sans être responsable des modalités d'intervention de ladite main d'œuvre et des résultats des prestations accomplies par le personnel mis à disposition, alors que l'assistance technique est réalisée sous la responsabilité de l'entreprise prestataire du service sous les ordres de laquelle la main d'œuvre exerce l'activité.

II- Modalités d'imposition de l'entreprise prestataire du service et du personnel chargé du service

Le régime fiscal de l'entreprise prestataire des services d'assistance technique et du personnel chargé de la prestation est déterminé compte tenu des situations suivantes :

- l'assistance technique est exercée dans le cadre d'un établissement stable ou non,
- l'assistance technique est assurée par des résidents d'un Etat ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition ou non.

Premièrement : Cas d'exercice de l'activité dans le cadre d'un établissement stable

I- Pour l'entreprise

1- Notion de l'établissement stable

Du fait que la législation fiscale en vigueur n'a pas défini la notion de l'établissement stable, il y a lieu de se référer à la pratique administrative et aux dispositions des conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et les autres pays pour considérer l'assistance technique assurée par les non résidents en Tunisie au profit de personnes résidentes ou établies en Tunisie comme étant réalisée dans le cadre d'un établissement stable sis en Tunisie. A ce titre, et à l'exception des cas où les conventions de non double imposition fixent une période différente (la convention signée avec l'Espagne fixe la période à 9 mois pour considérer l'établissement stable dans le domaine de la construction, le montage et la surveillance y relative), on conclut à l'existence de

l'établissement stable notamment lorsque les prestations sont réalisées (tous types de prestations) **pendant une période qui dépasse six mois ou lorsqu'elles sont multiples et dépendantes les unes des autres (annexe n° 2, exemple n°1).**

La doctrine administrative a aussi considéré une entreprise non résidente comme établie en Tunisie par le seul fait de sa qualité :

- d'associée dans une société de personnes et assimilée, et ce, pour l'imposition de la part des bénéfices lui revenant de la société,

- de membre dans un groupement solidaire même si ladite entreprise exécute et facture ses propres prestations au groupement. Toutefois, ce principe n'est pas applicable :

- pour les entreprises membres d'un groupement qui ne facture pas des prestations (groupement écran). En effet, dans ce cas, le groupement en question n'existe pas et est dispensé de toutes les obligations comptables et fiscales prévues par la législation en vigueur à condition qu'il n'engage aucune charge et qu'il n'émette aucune facture (**annexe n° 2, exemple n° 2**),
- pour les entreprises membres d'un groupement qui exécutent et facturent leurs prestations au groupement sans être solidaires avec les autres membres pour l'exécution des travaux objet du groupement, s'agissant dans ce cas d'un contrat de sous-traitance.

2- Régime fiscal de l'établissement stable

L'entreprise prestataire de services établie en Tunisie est soumise à toutes les obligations comptables et fiscales prévues par la législation en vigueur quelque soit l'Etat de sa résidence, et ce, du fait que les conventions de non double imposition attribuent à l'Etat où est situé l'établissement stable le droit d'imposer les bénéfices dudit établissement sans fixer de modalités particulières pour leur imposition. (**annexe n° 2, exemple n°1**)

Ainsi, l'établissement stable en question est tenu de déposer une déclaration d'existence avant de commencer son activité et de payer tous les impôts, droits et taxes dus par la législation fiscale en vigueur.

II- Pour le personnel

Le personnel non résident employé par les établissements stables tunisiens des entreprises étrangères est soumis à l'impôt sur le revenu au titre de son emploi en Tunisie, conformément aux dispositions du code de l'IRPP et de l'IS, nonobstant son pays de résidence, et ce, du fait que les conventions de non double imposition conclues par la Tunisie et avec les autres pays attribuent à la Tunisie le droit d'imposer les salariés non résidents exerçant auprès des établissements stables sis en Tunisie et appartenant à leurs employeurs non résidents sans fixer de modalités particulières de leur imposition.

Néanmoins et s'agissant de non résident, ce personnel ne peut pas bénéficier des abattements pour situation et charges de famille pour la détermination de l'assiette imposable.

Deuxièmement : Cas d'exercice de l'activité en dehors d'un établissement stable

Dans ce cas le régime fiscal est déterminé comme suit quelque soit le lieu de réalisation du service (en Tunisie ou à l'étranger)

I- En matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés

1- Cas d'exonérations prévues par la législation en vigueur

Aucune imposition et par conséquent aucune retenue à la source à ce titre n'est due pour les rémunérations payées en contrepartie de l'assistance technique exonérée par la législation en vigueur. Il s'agit des exonérations prévues par le droit commun et par la législation relative aux hydrocarbures :

- **En ce qui concerne le droit commun : Articles 3 et 45 du code de l'IRPP et de l'IS**

Sont exonérés de l'impôt, les montants payés en contrepartie de l'assistance technique réalisée au profit des entreprises totalement exportatrices au sens de la législation en vigueur.

Il s'agit des :

- entreprises totalement exportatrices exerçant dans le cadre du code d'incitation aux investissements,
- entreprises établies dans les parcs d'activités économiques,
- sociétés de commerce international totalement exportatrices.

(annexe n° 2, exemple n°3)

Cette même exonération s'applique aux montants payés en contrepartie de la fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

- **En ce qui concerne la législation relative aux hydrocarbures**

Sont exonérés de l'impôt, les montants payés à la société mère en contrepartie de l'assistance technique exercée directement au profit du titulaire du permis de recherche et de prospection des hydrocarbures.

L'exonération est accordée si :

- l'activité réalisée par le titulaire du permis et qui consiste dans la prospection des substances minérales est soumise aux dispositions de la législation relative aux hydrocarbures,
- la société mère réalise **directement** l'assistance technique au profit du titulaire du permis.

Sur la base de ce qui précède, les rémunérations payées en contrepartie de la mise à disposition de la main d'œuvre ne bénéficient d'aucune exonération en vertu de la législation fiscale en vigueur.

2- Cas concernés par l'imposition en vertu de la législation en vigueur

Dans ce cas, le régime fiscal est déterminé compte tenu de l'existence ou non d'une convention de non double imposition entre la Tunisie et l'Etat de résidence du prestataire du service et du personnel chargé des services.

2- a- Le prestataire du service est résident d'un Etat n'ayant pas conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition

2-a-1 Pour l'entreprise

Les montants bruts y compris la TVA, le cas échéant, payés en contrepartie d'une opération d'assistance technique réalisée au profit d'un résident ou d'un établi en Tunisie sont soumis à la retenue à la source libératoire au taux de 15% prévue par l'article 52 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Cette retenue s'applique à tous les montants payés en contrepartie de tous services réalisés au profit de résidents ou d'établis en Tunisie , y compris la fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique et la mise à disposition de la main d'œuvre.

2-a-2 Pour le personnel chargé de la prestation

Le personnel exerçant son activité en Tunisie est soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires, et ce, conformément aux dispositions du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés du fait de la réalisation d'un revenu de source tunisienne.

Par ailleurs, si son séjour en Tunisie s'étend sur une période égale ou supérieure à 183 jours durant l'année fiscale concernée, il est soumis à l'impôt en Tunisie sur la base du principe de la résidence, à savoir sur ses revenus de source tunisienne et ses revenus de source étrangère, et ce, conformément à l'article premier du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Etant précisé que, les revenus de source étrangère imposés dans le pays de la source ne sont pas imposables en Tunisie, et ce, conformément aux dispositions de l'article 36 du même code.

Sachant que dans ce cas, le personnel en question a droit aux déductions pour situation et charges de famille du fait de sa qualité de résident en Tunisie.

2- b- Le prestataire du service est résident d'un Etat ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition

2-b-1 Pour l'entreprise

- **Assistance technique et fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique**

En absence d'un établissement stable, les résidents d'un pays ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition sont soumis à l'impôt au titre des prestations fournies au profit de résidents ou d'établis en Tunisie **seulement si la convention le permet.**

En effet, dans ce cas, la convention fixe le champ d'application de l'impôt dans le pays de la source au titre des services en délimitant lesdits services par la définition du terme « redevances » ou de l'expression « rémunérations techniques ».

Il s'ensuit que l'imposition des montants payés en contrepartie de tous services y compris l'assistance technique ou la fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique nécessite l'examen de la définition du terme « redevances » ou de l'expression « rémunérations techniques », le cas échéant, prévue par la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et le pays de résidence de l'entreprise prestataire de service.

A cet effet, si la définition couvre l'expression « l'assistance technique » ou « les prestations techniques » ou l'expression « fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique », l'imposition a lieu en Tunisie quelque soit la nature des services concernés par l'assistance technique mais compte tenu des cas particuliers si après :

Premier cas :

Le droit d'imposition de la Tunisie peut être conditionné par la **réalisation de l'assistance technique sur le territoire tunisien** comme c'est le cas des conventions signées avec les Pays Bas, la Belgique, le Luxembourg, la République Tchèque et les Etas Unis d'Amérique, ce dont il résulte que l'assistance technique réalisée en dehors de la Tunisie par les résidents de ces pays au profit de résidents ou d'établis n'est pas imposable en Tunisie.

Deuxième cas :

Le droit d'imposition peut, également, être limité à l'assistance technique liée aux prestations fixées par la définition du terme « redevances », tel est le cas des conventions signées avec le Portugal et les Etas Unis d'Amérique.

Il s'ensuit que l'assistance technique réalisée par un résident du Portugal au profit de résidents ou d'établis dans un domaine autre que celui cerné par la définition du terme redevances n'est pas imposable en Tunisie.

(L'annexe n° 1 à la présente note fait état de la liste des conventions permettant à la Tunisie en tant qu'Etat de la source d'imposer l'assistance technique et les prestations techniques ou la fourniture d'informations ayant trait à une expérience dans le domaine industriel, commercial ou scientifique).

Dans le cas où le droit d'imposition est acquis pour la Tunisie en vertu de la convention de non double imposition, l'imposition a lieu par voie de retenue à la source selon les taux fixés par la convention. La retenue est liquidée sur le montant brut facturé majoré éventuellement des avantages en nature.

Dans le cas où le taux conventionnel est supérieur à 15% et dans le cas où la convention ne prévoit pas de taux particulier, il est fait application du taux de

15% prévu par l'article 52 du code de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés.

Quelque soit le taux appliqué, cette retenue à la source est libératoire de l'impôt pour l'entreprise prestataire du service.

➤ **Mise à disposition de la main d'œuvre**

Les montants payés dans ce cadre ne sont classés ni comme redevances ni comme des montants en contrepartie de prestations techniques. Ainsi, ils ne sont soumis ni à l'impôt ni à la retenue à la source à ce titre.

2-b-2 Pour le personnel chargé de la prestation

➤ **L'assistance technique**

En absence d'un établissement stable pour l'employeur en Tunisie, le personnel de l'entreprise ayant réalisé l'assistance technique n'est pas soumis à l'impôt en Tunisie au titre des rémunérations et avantages lui revenant en contrepartie de son emploi en Tunisie.

Toutefois, et par exception à ce principe, les employés concernés, s'ils sont **des résidents du Canada** peuvent être soumis à l'impôt en Tunisie, et ce, si la rémunération leur revenant en contrepartie de leur activité en Tunisie dépasse le montant fixé par l'article 15 de la convention Tuniso-Canadienne de non double imposition soit l'équivalent de 3000 dollars canadiens.

➤ **La fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique**

S'agissant seulement de fourniture d'informations sans l'intervention de l'entreprise ayant fourni les informations, l'opération ne nécessite pas l'intervention de personnel.

➤ **La mise à disposition de la main d'œuvre**

Le personnel mis à disposition est soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires si l'une des conditions prévues par la convention est remplie, à savoir les rémunérations sont prises en charge par un employeur résident en Tunisie ou par un établissement stable que possède leur employeur en Tunisie, ou le séjour en Tunisie dépasse 183 jours ou, pour le cas de personnel résident du Canada, lorsque la rémunération **dépasse** l'équivalent de 3000 Dollars canadiens.

L'imposition, le cas échéant, a lieu conformément aux dispositions du code de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés sans bénéfice des déductions liées à la situation et charges de famille si le salarié n'acquiert pas la qualité de résident en Tunisie conformément aux dispositions de la convention de non double imposition.

La retenue à la source au titre des traitements et salaires doit être effectuée par l'entreprise débitrice des sommes, et ce, même si le paiement du salaire n'est pas assuré directement par elle.

II- En matière de TVA

Indépendamment des dispositions prévues par les conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et les autres pays et indépendamment du régime fiscal en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, la TVA reste exigible sur toutes les rémunérations facturées par les prestataires de services non résidents non établis en contrepartie de services utilisés ou consommés en Tunisie et ce, par voie de retenue à la source libératoire au taux de 100% sauf si le débiteur des sommes facturées bénéficie de la suspension de la TVA au titre de services concernés.

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

Signé : Hbiba JRAD LOUATI