

13 FEV 2015

ef 278

**NOTE COMMUNE N° 2/2015**

**OBJET** : Principes et modalités d'imposition des revenus de source tunisienne réalisés par des résidents de pays ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie.

**ANNEXE 1** : Tableau récapitulatif des principales dispositions prévues par les conventions de non double imposition conclues par la Tunisie avec d'autres pays, en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2015.

**ANNEXE 2** : Liste des pays ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition qui octroie à la Tunisie le droit d'imposer les revenus distribués pour les établissements stables tunisiens des sociétés non résidentes en Tunisie.

**ANNEXE 3** : Liste des conventions octroyant à la Tunisie le droit d'imposition des plus-values provenant de la cession de titres réalisées par des non résidents.

**RESUME**

**Régime fiscal des revenus de source tunisienne  
dans le cadre des conventions de non double imposition**

Le régime fiscal des revenus de source tunisienne réalisés par des résidents de pays ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie est déterminé compte tenu de leur catégorie comme suit :

• **Pour les bénéficiaires des entreprises**

**Principe**

Les bénéficiaires d'une entreprise résidente d'un Etat, réalisés en Tunisie ne sont imposables que dans le cas où ils sont réalisés dans le cadre d'un établissement stable que possède l'entreprise en Tunisie. En cas d'existence d'un établissement stable, l'imposition a lieu conformément aux dispositions du droit commun.

**Exception**

a- Nonobstant l'existence de l'établissement stable en Tunisie, les bénéficiaires réalisés de l'exploitation en trafic international de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que

dans l'Etat de résidence de l'entreprise.

a- Nonobstant l'inexistence d'un établissement stable, certains revenus réalisés en Tunisie peuvent y être imposés. Dans ce cas, l'impôt est prélevé par voie de retenue à la source libératoire, **et ce, en cas de non exonération par le droit commun.**

- **Pour les autres catégories de revenus**

1. Gains en capital : l'imposition est limitée à la plus-value provenant de la cession des biens immeubles ou des titres et des droits y relatifs non rattachés à un actif professionnel comme suit :
  - pour les immeubles : l'imposition a lieu en Tunisie et selon sa législation si l'immeuble se trouve en Tunisie,
  - pour les titres : l'imposition a lieu en Tunisie et selon sa législation **si la convention prévoit des dispositions le permettant.**
2. Salaires du secteur privé : ils sont imposables en Tunisie et selon sa législation si l'emploi est exercé en Tunisie **et** la charge de la rémunération est supportée par un résident **ou** un établi en Tunisie **ou** le séjour en Tunisie du salarié dépasse 183 jours. **Ce principe s'applique aux salariés du secteur public** résidents de France.
3. Rémunérations des artistes et des sportifs : elles sont imposables en Tunisie si l'activité est exercée en Tunisie, et ce, dans la catégorie des traitements et salaires s'il s'agit de salariés et dans la catégorie des bénéficiaires des professions non commerciales s'il s'agit d'indépendants.

La présente note a pour objet la détermination du régime fiscal des revenus de source tunisienne, réalisés par un résident d'un pays ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2015.

Il s'agit des différentes catégories de revenus couverts par la convention, à savoir notamment :

- les bénéfices des entreprises,
- les dividendes,
- les intérêts,
- les rémunérations au titre de certains services y compris les jetons de présence,
- les gains en capital provenant de la cession de biens non rattachés à un actif professionnel,
- les traitements et salaires du secteur privé,
- les rémunérations des artistes et des sportifs.

### **I- Bénéfices des entreprises**

#### **Premièrement : Principe : imposition sur la base du critère de l'établissement stable**

Les bénéfices réalisés par une entreprise résidente dans un Etat qui a conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie ne sont imposables que s'ils sont réalisés dans le cadre d'un établissement stable que possède l'entreprise en Tunisie.

#### **1- Notion d'« établissement stable »**

Les conventions de non double imposition ont défini l'expression « établissement stable » comme étant toute installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce toute son activité ou une partie de son activité. A titre indicatif, lesdites conventions énumèrent les exploitations pouvant constituer un établissement stable à savoir :

- un siège de direction;
- un point de vente ;
- une succursale;
- un bureau;
- une usine;

- un atelier;
- une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'exploration ou d'extraction des ressources naturelles.

Elles ont également cité des exploitations considérées comme établissements stables après satisfaction de certaines conditions et d'autres exploitations ne constituant pas, dans tous les cas, des établissements stables.

#### **a- Exploitations considérées comme établissement stable après satisfaction de certaines conditions**

- les chantiers de construction ou les opérations de montage et les activités de surveillance s'y rattachant, pour lesquels les conventions ont fixé des conditions relatives à la période d'exécution ou au frais du montage par rapport au prix des équipements, et ce, pour constituer un établissement stable de l'entreprise en Tunisie (**annexe n°1**).
- Représentants de l'entreprise ne jouissant pas d'un statut indépendant

Une entreprise non résidente qui exerce son activité en Tunisie par l'intermédiaire d'une personne dépendante est considérée possédant un établissement stable en Tunisie pour toutes les activités que cette personne exerce pour son compte en Tunisie **lorsque ladite personne est habilitée par l'entreprise de conclure des contrats en son nom et de l'engager.**

Dans ce cadre, la DGELF a considéré qu'une agence de voyages non résidente dispose d'un établissement stable en Tunisie du fait qu'il a été établi que la personne qui agit pour son compte en Tunisie est habilitée à conclure et à signer en son nom les contrats d'allotement avec les entreprises touristiques résidentes ou établies en Tunisie.

- Entreprises d'assurances

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

- Pour les autres prestations

Certaines conventions de non double imposition ont prévu des dispositions permettant de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable lorsqu'elle réalise dans l'Etat de la source des services pour une période qui dépasse six mois y compris les services de consultants par l'intermédiaire d'agents ou de fonctionnaires recrutés à cet effet.

Par ailleurs et du fait que la majorité des conventions n'a pas défini la notion d'établissement stable pour tous les autres services, et que la législation fiscale en vigueur en Tunisie n'a pas également abordé cette notion et en consécration de la doctrine administrative et des commentaires du modèle de la convention de non double imposition de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE), les autres prestations de services sont considérées rendues dans le cadre d'un établissement stable en Tunisie lorsque :

1. elles sont continues dans le temps (leur durée dépasse six mois)

C'est ce qui a été confirmé par la lettre de la DGELF n°1289 en date du 19 août 2014 par laquelle une société résidente en France fournissant des services d'administration et de gestion à une société résidente en Tunisie a été considérée comme ayant un établissement stable en Tunisie du fait qu'il a été établi que la durée des prestations de services dépasse six mois.

2. elles sont multiples et dépendantes les unes des autres

C'est ce qui a été confirmé par la lettre de la DGELF n°26 en date du 07 janvier 2013 par laquelle une société résidente aux Etats Unis d'Amérique fournissant des services à une société tunisienne pour une période inférieure à six mois a été considérée comme ayant un établissement stable en Tunisie du fait de la multiplicité des services rendus à ladite société qui comprennent des études, des services d'ingénierie, l'élaboration de plans, l'assistance technique au cours des différentes phases de montage des équipements (supervision, contrôle) et la formation du personnel.

3. elles forment un cycle commercial complet

C'est ce qui a été confirmée par la lettre de la DGELF n°1497 en date du 28 septembre 2012 qui a considéré qu'une société résidente aux Pays-Bas qui a organisé un tournoi de poker en Tunisie pendant une semaine, exerce son activité

en Tunisie dans le cadre d'un établissement stable du fait de la multiplicité des prestations qu'elle a réalisées dans la cadre dudit tournoi de poker et leur complémentarité de façon qu'elles forment un cycle commercial complet, qui comprend notamment les services de transport aérien international, de réservation et d'assurance, les prestations de logement et d'hébergement, la participation au tournoi de poker et l'organisation d'excursions et de réceptions.

4. elles nécessitent une installation fixe d'affaires telles que les opérations de forage des puits de pétrole sauf exception prévue par la convention tel le cas des opérations de forage réalisées en Tunisie par une entreprise résidente aux Etats Unis d'Amérique qui sont considérées réalisées dans le cadre d'un établissement stable lorsque leur durée dépasse 183 jours par période de 365 jours.

Certaines conventions précisent également que les participations d'un associé aux bénéfices d'une entreprise constituée sous forme de société de fait ou de participations sont imposables dans l'Etat **où l'entreprise a un établissement stable**. Dans le même sens la doctrine administrative considère qu'une entreprise non résidente est établie en Tunisie du simple fait de sa qualité d'associé dans une société de personnes et assimilées constituées conformément à la législation tunisienne et de ce fait elle est soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, et ce, sur la part des bénéfices lui revenant de ladite société.

#### **b- Exploitations ne constituant pas un cas d'établissement stable**

Les conventions de non double imposition excluent expressément de la notion d'« établissement stable » certaines installations, soit du fait qu'elles ne remplissent pas toutes 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.

- Installations ne répondant pas aux conditions requises pour l'existence d'un établissement stable

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

- une installation fixe d'affaires est utilisée **aux seules fins** de stockage, d'exposition ou de livraison 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, d'exposition ou de livraison,
- 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 de marchandises ou de réunir des informations ou à 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.

Il est à noter que pour toutes ces installations d'affaires :

- le stock de marchandises ne doit pas être utilisé aux fins de livraison régulière de marchandises pour l'entreprise ou pour le compte de l'entreprise.
- aucune réception ni satisfaction de commandes pour l'entreprise ou pour d'autres entreprises contrôlées par elle ou qui sont placées sous contrôle commun ne doit avoir lieu à partir de la Tunisie.

C'est ce qui a été confirmé par la lettre de la DGELF n°64 en date du 19 janvier 2015 qui a considéré qu'une société résidente en Suisse dispose d'un établissement stable en Tunisie pour les services que lui rend une société résidente en Tunisie et portant sur la promotion, la publicité de ses produits, **la réception des commandes des clients et leur transfert** à la société suisse sans intervention ni au niveau de la négociation des prix ni au niveau de l'opération de vente.

- Ne doivent pas dépasser le caractère préparatoire ou auxiliaire.

C'est ce qui a été confirmé par la lettre de la DGELF n°329 en date du 25 mars 2014, par laquelle un bureau de liaison d'une société résidente aux Pays-Bas a été considéré comme constituant un établissement stable tunisien de la société néerlandaise du fait qu'il a été établi que son rôle dépasse la représentation et la simple fourniture d'informations pour

comprendre des opérations de commercialisation ayant pour but de renforcer la présence commerciale de la société en Tunisie.

- Entreprises utilisant le concours d'intermédiaires autonomes

Une entreprise non résidente en Tunisie qui y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant n'est pas considérée comme disposant d'un établissement stable en Tunisie à condition que ces personnes exercent leur activité en tant qu'indépendant vis-à-vis de l'entreprise, c'est-à-dire qu'elles ne doivent pas avoir de prérogatives leur permettant de représenter ladite entreprise et de traiter en son nom.

**C'est ainsi, lorsqu'il est établi que l'agent exerce exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de ladite entreprise, il n'est pas considéré comme jouissant d'un statut indépendant et constitue donc un établissement stable de l'entreprise.**

- Sociétés contrôlant d'autres sociétés

Une société non résidente en Tunisie n'est pas considérée ayant un établissement stable en Tunisie du simple fait qu'elle a une filiale en Tunisie, et ce, en vertu du principe de l'autonomie juridique et fiscale des deux sociétés.

Toutefois, et dans le cas où il est établi que la filiale tunisienne rend à la société non résidente des services multiples et continus dans le temps ou agit pour le compte exclusif de ladite société, la société non résidente serait considérée comme disposant d'un établissement stable en Tunisie pour tous les services qui lui sont rendus par la filiale.

C'est ce qui a été confirmé par la lettre de la DGELF n°851 en date du 02 juin 2009 qui a considéré qu'une société mère résidente en Allemagne exerce son activité en Tunisie dans le cadre d'un établissement stable à travers sa filiale résidente en Tunisie du fait que cette dernière lui rend des services multiples et continus dans le temps allant jusqu'à conclure des marchés en Tunisie en son nom en s'engageant à respecter toutes ses obligations contractuelles envers les clients.

## **2- Bénéfices imputables à l'établissement stable**

### **➤ Principe**

Les bénéfices qui sont rattachés à l'établissement stable **sont seuls** ceux réalisés dans le cadre dudit établissement et provenant de son activité principale ainsi que ceux exceptionnels et accessoires. Tout autre revenu réalisé par l'entreprise non résidente en Tunisie en dehors de l'établissement stable est traité comme un revenu réalisé par une entreprise non résidente et non établie en Tunisie à condition que **le revenu en question ne provienne pas de l'exécution d'une partie de l'objet de l'établissement stable.**

Il est entendu par bénéfices imputables à l'établissement stable, les bénéfices que l'établissement aurait réalisés s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant la même activité que le siège ou une activité analogue dans des conditions analogues ou similaires et agissant en toute indépendance avec le siège.

### **➤ Exception**

Certaines conventions de non double imposition permettent de rattacher des revenus provenant de l'exercice d'une activité en Tunisie en dehors de l'établissement stable aux bénéfices dudit établissement stable et de les imposer en tant que tels, et ce, en application de la notion de la force attractive de l'établissement stable. **(annexe n°1)**

Cette force attractive peut être :

- partielle, en vertu de laquelle ne sont réintégrés aux résultats de l'établissement stable que les revenus réalisés par l'entreprise de l'exercice de la même activité que celle de l'établissement stable, ou
- globale en vertu de laquelle sont réintégrés aux résultats de l'établissement stable tous les revenus réalisés de l'exercice d'activités en Tunisie par l'entreprise nonobstant leur catégorie.

**Il va sans dire que la force attractive susvisée ne s'applique que pour les revenus tirés d'activités réalisées en Tunisie. Les revenus provenant de l'exercice d'activités à partir de l'étranger ne peuvent pas être rattachés à l'établissement stable sis en Tunisie.**

### **3- Obligations fiscales des établissements stables tunisiens des entreprises étrangères**

#### **3-1- Obligations relatives à leurs modalités d'imposition**

##### **➤ Principe : Imposition sur la base d'obligations comptables conformes à la législation comptable des entreprises**

Le résultat imposable de l'établissement stable est déterminé sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.

L'établissement stable peut sur justification, déduire pour la détermination de ses résultats imposables :

- les frais et charges directs engagés par le siège pour son compte exclusif soit en Tunisie soit ailleurs, et
- une quote-part des frais généraux d'administration engagés par le siège, et ce, dans une limite déterminée à partir de son chiffre d'affaires et du chiffre d'affaires global de l'entreprise comme suit :

$$\frac{\text{frais généraux d'administration} \times \text{chiffre d'affaires de l'établissement stable}}{\text{chiffre d'affaires global de l'entreprise}}$$

Les frais généraux engagés par le siège et 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 d'actif qui ne génèrent pas de revenus à l'établissement stable sis en Tunisie,
- les charges directes engagées pour le compte exclusif de l'établissement stable dès lors qu'ils sont déductibles totalement, et ce, pour éviter leur double déduction,
- tous les frais et charges qui n'ont aucune relation avec l'activité de l'établissement stable sis en Tunisie.

❖ **Cas particulier des amortissements et des charges relatifs aux éléments d'actifs mis par le siège à la disposition de l'établissement stable**

**1- Cas d'inscription des éléments parmi les actifs de l'établissement stable**

Dans ce cas, l'établissement stable peut enregistrer des amortissements au titre des éléments d'actifs amortissables conformément à la législation fiscale en vigueur et les déduire pour la détermination de son assiette imposable.

La base des amortissements est constituée dans le cas particulier, par la valeur comptable nette des éléments concernés telle qu'elle figure au bilan du siège à la date de leur transfert en Tunisie majorée de tous les frais et charges engagés pour leur mise en exploitation (transport, assurance, droits de douanes...).

Toutefois, et dans le cas où la valeur déclarée en douanes desdits éléments est inférieure à leur valeur comptable nette au bilan du siège, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur déclarée en douanes majorée des frais et droits susvisés (lettre de la DGELF n°853 du 23 mai 2007).

En cas de réexportation des éléments au siège sis à l'étranger, ils sont retirés du bilan de l'établissement stable sur la base de leur valeur comptable nette figurant au bilan à la date de leur réexportation (lettre de la DGELF n°351 du 8 mars 2012)

**2- Cas de non inscription des éléments parmi les actifs de l'établissement stable**

Dans ce cas, les charges admises en déduction pour la détermination du résultat imposable de l'établissement stable sont celles ayant été engagées pour mettre les éléments d'actifs à la disposition de l'établissement y compris les amortissements comptabilisés par le siège et correspondant à la durée d'utilisation des éléments par l'établissement stable. Lesdits amortissements sont déduits en tant que charge et non en tant qu'amortissements donc, ils sont déductibles même si l'annuité d'amortissement dépasse celle calculée selon la législation fiscale en vigueur.

**Il va sans dire que lorsque les entreprises non résidentes disposent de plus d'un établissement stable en Tunisie, le résultat fiscal est déterminé compte tenu des opérations réalisées par tous les établissements stables**

**s'agissant d'une seule et unique entité (lettre de la DGELF n°2349 du 13 décembre 2013).**

**➤ Exception : imposition sans obligations comptables conformes à la législation comptable des entreprises**

**a- Etablissements stables dont la durée ne dépasse pas 6 mois**

Les établissements stables sis en Tunisie des entreprises non résidentes dont la période d'activité en Tunisie ne dépasse pas 6 mois sont dispensés de la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises ; ils sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés **par voie de retenue à la source libératoire au taux de :**

- 5% pour les montants payés en contrepartie des travaux de construction ;
- 10% pour les montants payés en contrepartie des opérations de montage ;
- 15% pour les montants payés en contrepartie des autres services.

Lesdits établissements stables peuvent opter pour le paiement de l'impôt par voie de déclaration sur la base des bénéfices nets dégagés par la comptabilité tenue à cet effet. L'option est exercée par une demande à déposer à cette fin au bureau de contrôle des impôts compétent lors du dépôt de la déclaration d'existence.

Pour plus de précisions à ce titre, il ya lieu de se référer à la note commune n°3 de l'année 2015.

**b- Etablissements stables des personnes physiques exerçant une activité indépendante**

Les personnes physiques non résidentes qui exercent une activité indépendante en Tunisie dans le cadre d'une base fixe sont soumises à l'impôt sur le revenu sur la base d'une assiette forfaitaire égale à 80% des recettes brutes avec possibilité d'option pour la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.

### **c- Etablissements stables éligibles au régime d'imposition forfaitaire**

Les établissements stables tunisiens des entreprises étrangères peuvent bénéficier du régime forfaitaire lorsque toutes les conditions requises pour ce régime sont remplies ; dans ce cas, ces établissements stables sont imposables sur la base du chiffre d'affaires, et ce, en application des dispositions de l'article 44 bis du code de l'IRPP et de l'IS.

### **d- Bénéfices réalisés dans le cadre d'une société de personnes et assimilés**

Les entreprises non résidentes considérées établies en Tunisie par leur qualité d'associé dans une société de personnes et assimilés sont soumises à l'impôt sur la base de la quote-part des bénéfices leur revenant de la société tels que dégagés par la comptabilité tenue par la société.

Toutefois, ces établissements stables peuvent tenir une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises pour pouvoir déduire les charges engagées par le siège pour leur compte et pour la déduction de la quote-part des frais généraux, le cas échéant.

## **3-2- Obligations relatives à la retenue à la source**

Les établissements stables tunisiens des entreprises étrangères sont tenus, nonobstant leur régime d'imposition en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, d'effectuer conformément à la législation fiscale en vigueur la retenue à la source sur tous les montants qu'ils paient pour leur compte ou pour le compte d'autrui et qui font partie du champ d'application de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés tel que fixé par le droit commun et par les conventions de non double imposition ainsi que la retenue à la source au titre de la TVA au taux de 100%, le cas échéant.

La retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés n'est pas exigible sur les sommes payées au siège à titre de remboursement de frais en contrepartie de **services que ce dernier a rendus à l'établissement stable objet de note de débit dans la limite du remboursement de frais réels engagés.**

Toutefois, la retenue à la source reste exigible pour les sommes représentant le remboursement de frais engagés par le siège pour le compte de l'établissement

stable en contrepartie de services rendus par une tierce personne autre que le siège. Dans ce cas, la retenue à la source a lieu :

- conformément au droit commun lorsque le prestataire du service est résident ou établi en Tunisie ou résident dans un Etat n'ayant pas conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie,
- selon la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et l'Etat de résidence du prestataire du service, dans les autres cas.

**La retenue à la source au titre de la TVA reste, dans tous les cas, due au taux de 100% lorsque le prestataire du service est non résident non établi, et ce, nonobstant son Etat de résidence.**

La retenue à la source au titre de la TVA est due également sur les sommes revenant au siège au titre de remboursement de frais engagés pour des services qu'il a rendus à l'établissement stable. (Lettre de la DGELF n°184 du 29 janvier 2015)

### **3-3- Autres obligations fiscales**

S'agissant d'établissements stables, toutes les obligations déclaratives et le paiement de tous les autres impôts et droits doivent être respectés (TFP, FOPROLOS, TCL,...).

#### **Deuxièmement : Dérogation au principe d'imposition selon le critère de l'établissement stable**

Les conventions de non double imposition prévoient des dérogations au principe d'imposition selon le critère de l'établissement stable. En effet, elles peuvent interdire à la Tunisie d'imposer des bénéfices réalisés dans le cadre d'un établissement stable qui y est situé comme elles peuvent lui donner le droit d'imposer des bénéfices réalisés sur son territoire en dehors d'un établissement stable.

## **1- Bénéfices réalisés dans le cadre d'un établissement stable et non concernés par l'imposition : Bénéfices des entreprises de transport international maritime et aérien**

Il s'agit des bénéfices provenant du **transport international maritime et aérien de biens ou de personnes** et des bénéfices exceptionnels et accessoires y relatifs tels que les revenus de capitaux mobiliers provenant de placements des bénéfices provenant du trafic international, les bénéfices provenant de la location des moyens de transport (aéronefs, bateaux et conteneurs) affectés au trafic international, la plus-value provenant de la cession de ces moyens..., l'impôt est dû exclusivement dans le pays de la résidence de l'entreprise soit l'Etat où le siège social (siège de direction effective) de l'entreprise est situé.

Etant précisé que ce principe ne s'applique qu'à l'impôt sur les sociétés au titre des bénéfices provenant de l'exploitation en trafic international d'aéronefs, de bateaux ou de conteneurs tel que ci-dessus précisé. L'impôt reste exigible sur les bénéfices réalisés par l'entreprise établie en Tunisie tirés du transport interne ainsi que sur les bénéfices exceptionnels et accessoires n'ayant pas de relation avec le transport international.

Il reste entendu que l'imposition n'aura pas lieu sur les bénéfices du trafic interne lorsque ledit trafic interne constitue le prolongement du trafic international.

**Le principe d'imposition des bénéfices provenant du trafic international dans l'Etat où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise s'applique également au transport maritime interne réalisé en Tunisie par une entreprise résidente au Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord et établie en Tunisie.**

Par ailleurs, et pour les deux cas l'entreprise étant établie en Tunisie, elle reste aussi tenue de respecter toutes les obligations fiscales prévues par la législation fiscale en vigueur.

## **2- Revenus réalisés en dehors d'un établissement stable et concernés par l'imposition**

### **a- Cas concernés (annexe n°1)**

Les conventions de non double imposition conclues avec les autres pays accordent à la Tunisie en tant qu'Etat de la source le droit d'imposer certains

revenus réalisés par les entreprises non résidentes en Tunisie en dehors d'un établissement stable. Ces revenus ont été limités par les différentes conventions aux :

- dividendes,
- intérêts,
- rémunérations prévues par la définition du terme redevances,
- rémunérations prévues par la définition du terme rémunérations techniques pour les résidents de l'Afrique du Sud et de Serbie,
- jetons de présence,
- rémunérations des personnes physiques au titre des professions indépendantes pour les résidents de certains pays,
- commissions pour les résidents de Roumanie,
- rémunérations en contrepartie du transport interne maritime ou aérien pour les résidents de Roumanie et du Canada.

## **b- Conditions d'imposition**

### **b-1- Pour les intérêts, les redevances et les rémunérations techniques : l'imposition a lieu nonobstant le lieu de réalisation du service**

L'imposition a lieu en Tunisie lorsque la rémunération est payée par l'Etat tunisien, une collectivité locale ou un résident de Tunisie personne physique ou personne morale, ou par un non résident établi en Tunisie, et ce, quelque soit le lieu de la réalisation des services soit même s'ils sont réalisés à partir de l'étranger. Le même principe est applicable aux commissions revenant aux résidents de Roumanie.

#### **Exemple 1 :**

Soit une entreprise résidente au Norvège qui aurait réalisé des études techniques à partir dudit pays au profit d'un établissement stable tunisien d'une société résidente en France pour l'équivalent de 45.000 D TTC.

En vertu des dispositions de l'article 12 de la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et le Norvège en date du 31 mai 1978, l'impôt est dû en Tunisie bien que le service soit réalisé au Norvège dès lors que la rémunération est payée par un établissement stable tunisien.

Il va sans dire que pour le cas des redevances et des rémunérations techniques, l'imposition ne s'applique qu'aux rémunérations couvertes par le champ d'application fixé par la définition du terme « redevances » ou de l'expression « rémunérations techniques ». Toute autre rémunération de service non prévue par ces définitions reste non imposable, et ce, en application des dispositions de l'article relatif aux bénéfices des entreprises (7) qui stipulent que les bénéfices des entreprises d'un Etat ne sont imposables dans l'Etat de la source que dans la mesure où ils sont réalisés dans le cadre d'un établissement stable dont dispose l'entreprise dans cet Etat.

Pour les dividendes et assimilés et les jetons de présence, l'imposition a lieu en Tunisie lorsque la société distributrice est résidente en Tunisie.

Pour les conventions qui attribuent à la Tunisie le droit de soumettre les bénéfices des établissements stables tunisiens à l'impôt de distribution, lorsque le bénéfice est réalisé en Tunisie par un établissement stable qui y est situé (**annexe n°2**). Pour plus de précisions à ce titre, il ya lieu de se référer à la note commune n°3 de l'année 2015.

## **b-2- Pour les autres catégories de revenus : l'imposition ne peut avoir lieu en Tunisie que si le service y est rendu**

### **b-2-1- Professions indépendantes**

Certaines conventions de non double imposition permettent l'imposition des revenus provenant **de l'exercice par une personne physique** d'une profession indépendante en Tunisie en dehors d'un établissement stable, et ce, lorsque la rémunération payée en contrepartie de cette profession dépasse la limite fixée par la convention concernée. Il s'agit des conventions signées avec le Norvège, l'Italie, les Etats Unis d'Amérique, le Canada, Malte. (**annexe n°1**)

L'impôt est dû également par les résidents au Luxembourg, en Indonésie et au Vietnam dans le cas de l'exercice d'une profession indépendante nonobstant le montant de la rémunération leur revenant à ce titre, et ce, comme suit :

- Pour les résidents au Luxembourg : si la durée de leur séjour est égale ou supérieure à 90 jours.
- Pour les résidents en Indonésie : si la durée de leur séjour est supérieure à 120 jours.

- Pour les résidents au Vietnam : si la rémunération leur revenant en contrepartie de leur activité en Tunisie est payée par un résident en Tunisie ou si la charge de ladite rémunération est supportée par un établissement stable ou une base fixe en Tunisie.

### **Exemple 2 :**

Soit un avocat résident au Norvège qui aurait émis une note d'honoraires comprenant la somme de 25.000 dinars à une entreprise établie en Tunisie pour l'avoir représentée auprès des tribunaux norvégiens dans une affaire qui l'opposait à l'un de ses clients résident au Norvège.

Dans ce cas, et bien que la rémunération revenant à l'avocat résident au Norvège dépasse le montant fixé par l'article 14 de la convention tuniso-norvégienne de non double imposition (25.000 couronnes norvégiennes), l'imposition n'aura pas lieu en Tunisie du fait que le service a été rendu au Norvège. La retenue à la source au titre de la TVA n'est pas exigible également du fait de l'utilisation du service au Norvège.

### **b-2-2- Revenus provenant du transport interne maritime et aérien**

Les conventions signées avec le Canada et la Roumanie permettent l'imposition des services du transport interne maritime et aérien réalisés en Tunisie en dehors d'un établissement stable.

### **c- Modalités d'imposition**

#### **➤ Principe : Imposition selon les taux fixés par les conventions**

L'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés est exigible **par voie de retenue à la source libératoire** selon le taux prévu par la convention **si le revenu ne bénéficie pas d'une exonération en vertu du droit commun** tels que les intérêts des dépôts en devises ou en dinars convertibles et les redevances au titre des études et de l'assistance technique réalisées directement par les sociétés mères pour le compte exclusif du titulaire dans le domaine des hydrocarbures.

#### **➤ Exception : Application des taux du droit commun**

Les taux de la retenue à la source prévus par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés s'appliquent :

- lorsque la convention ne prévoit pas de taux d'imposition spécifique : rémunérations pour les activités indépendantes et pour le transport interne maritime et aérien, redevances pour les résidents des pays de l'UMA, jetons de présence...
- lorsque le taux fixé par la convention est supérieur à celui du droit commun.

### **Exemple 3 :**

Soit une entreprise résidente en France qui aurait facturé la somme de 80.000 dinars nette de la TVA à une entreprise établie en Tunisie en contrepartie de la location d'un équipement commercial.

Dans ce cas, la retenue à la source a lieu au taux de 15% prévu par l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS du fait qu'il est inférieur au taux de 20% prévu par l'article 19 de la convention conclue entre la Tunisie et la France, la retenue a lieu comme suit :

- retenue à la source au titre de l'IS :  
 $80.000 \text{ D} \times 1.18 \times 15\% = 14.160 \text{ D}$
- retenue à la source au titre de la TVA :  
 $80.000 \text{ D} \times 18\% = 14.400 \text{ D}$ .
- Lorsque le bénéficiaire du revenu ne supporte pas la retenue à la source en Tunisie pour quelque motif que ce soit ou supporte une retenue insuffisante. Dans ce cas, il est fait application du taux de droit commun (t) calculé selon la formule de prise en charge soit  $\frac{100 \times t}{100 - t}$ , et ce, en application des dispositions de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS.

### **Exemple 4 :**

Soit une entreprise établie en Tunisie qui aurait payé la somme de 100.000 dinars qui lui a été facturée par une société résidente aux Pays-Bas en contrepartie d'études techniques qu'elle a effectuées pour elle.

Dans ce cas, et du fait que la retenue à la source n'a pas été effectuée (le montant facturé a été totalement payé), le taux prévu par la convention n'est pas

applicable. La retenue à la source serait exigible au taux de 15% calculée selon la formule de prise en charge soit au taux de 17.64%, la retenue a lieu comme suit:

- Retenue à la source au titre de l'IS :  
 $100.000 \text{ D} \times 1.12 \times 17.64\% = 19.756,800 \text{ D}$
- Retenue à la source au titre de la TVA :  
 $100.000\text{D} \times 12\% = 12.000\text{D}.$
- aux montants excédentaires des intérêts ou des redevances ou des rémunérations techniques payés en raison de relations spéciales entre le débiteur et le créancier (sociétés mères et filiales, sociétés sous contrôle commun,...) par rapport au montant dont seraient convenues lesdites personnes en l'absence de relations de dépendance. En effet, le taux réduit prévu par les conventions de non double imposition ne s'applique que sur le montant jugé normal, soit celui payé sur la base du principe de la pleine concurrence. Le montant excédentaire reste soumis à l'impôt conformément au droit commun.

Dans ce cas, la retenue à la source a lieu selon le taux prévu par le droit commun en fonction de la catégorie du revenu. En effet, deux cas peuvent se présenter :

- **Cas n°1** : le bénéficiaire ne possède pas de participations directes ou indirectes dans le capital de la société débitrice :  
La retenue à la source est due au taux de 15% pour les redevances ou les rémunérations techniques et au taux de 20% pour les revenus classés revenus de capitaux mobiliers autres que les intérêts des prêts bancaires,
- **Cas n°2** : le bénéficiaire possède des participations directes ou indirectes dans le capital de la société débitrice :  
La retenue à la source demeure exigible dans tous les cas au taux de 15% s'agissant de revenus relevant de la catégorie de revenus des valeurs mobilières.

La retenue à la source s'effectue dans les deux cas selon la formule de prise en charge. Cette formule s'applique :

- au différentiel entre le taux de la retenue à la source effectuée selon la convention et celui du droit commun, et ce, lorsque la retenue à la

source a été effectuée selon le taux conventionnel sur le montant total payé,

- au taux de la retenue à la source prévu par le droit commun en cas de non retenue.

### **Exemple 5 :**

Soit une entreprise résidente en Chine qui aurait mis à la disposition d'une société résidente en Tunisie un montant de 1 MD.

Supposons que les deux sociétés fassent partie du même groupe et qu'elles aient convenu que cette mise à disposition de fonds soit rémunérée à un taux d'intérêts de 12%.

Si on suppose que le taux d'intérêt pratiqué sur le marché dans pareil cas est de 8%, et que la société résidente en Tunisie ait effectué la retenue à la source sur les intérêts payés selon le taux prévu par la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et la Chine, comme suit :

- Montant des intérêts servi  
 $1 \text{ MD} \times 12\%$  120.000 D
- Retenue à la source au titre de l'IS  
effectuée selon la convention (10%)  
 $120.000\text{D} \times 10\%$  12.000 D
- Retenue à la source au titre de la TVA :  
 $\frac{120.000 \text{ D}}{106} \times 6$  6.792,452 D

**La situation en matière d'impôt sur les sociétés serait redressée comme suit :**

- Intérêts soumis à la retenue  
à la source selon le taux conventionnel (10%)  
 $1 \text{ MD} \times 8\%$  80.000 D
- Montant des intérêts excédentaires à  
soumettre au taux du droit commun  
 $120.000 \text{ D} - 80.000 \text{ D}$  40.000 D

Du fait que ce montant a déjà subi la retenue à la source selon le taux de la convention au lieu du taux du droit commun, il s'agit d'une insuffisance de retenue à la source due et le différentiel du taux serait calculé selon la formule de prise en charge comme suit :

- Taux de la retenue à la source prévu par la convention : 10 %
- Taux de la retenue à la source du droit commun : 20%
- Différentiel de taux : 10
- Taux du retenue à la source selon la formule de prise en charge de l'impôt :  $\frac{100 \times 10}{100 - 10} = 11.11\%$
- Insuffisance de retenue à la source exigible :  
 $40.000 \text{ D} \times 11.11\% = 4.444 \text{ D}$ , majorée des pénalités de retards calculés conformément à la législation en vigueur

#### **Exemple 6 :**

Si on reprend les données de l'exemple n°5 en supposant que la société résidente en Chine possède des participations dans le capital de la société résidente en Tunisie et débitrice des intérêts, le montant excédentaire serait qualifié revenus de valeurs mobilières, la retenue à la source serait due au taux de 15%.

#### **Le redressement de la retenue effectuée aura lieu comme suit :**

- Différentiel du taux 5 calculé selon la formule de prise en charge : 5,26%,
- Insuffisance de retenue exigible :  $40.000 \text{ D} \times 5,26\% = 2.104 \text{ D}$  majorée des pénalités de retard exigibles conformément à la législation fiscale en vigueur.

**La TVA n'est pas due sur la partie des intérêts qualifiés comme revenus de valeurs mobilières s'agissant d'un revenu qui se trouve en dehors du champ d'application de la TVA.**

Il est à préciser que dans les deux cas, la retenue à la source redressée n'est pas déductible pour la détermination de l'assiette imposable de la société débitrice des intérêts s'agissant d'une prise en charge de l'impôt pour le compte du bénéficiaire des intrêts, et ce, conformément à l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS.

### **Exemple 7 :**

Si on reprend les données de l'exemple n°5 en supposant que la société résidente en Tunisie n'ait effectué aucune retenue à la source sur les intérêts servis à la société résidente en Chine.

#### **Dans ce cas la situation serait redressée comme suit :**

- Retenue à la source au titre de l'IS compte tenu de la TVA:  
 $120.000 \text{ D} \times 1.06 \times 25\%^{(1)} = 31.800 \text{ D}$
- Retenue à la source au titre de la TVA :  
 $120.000 \text{ D} \times 6\% = 7.200 \text{ D}$

Les pénalités de retard calculées selon la législation fiscale en vigueur sont exigibles pour la retenue à la source dans les deux cas.

### **Exemple 8 :**

Si on reprend les données de l'exemple n°6 en supposant que la société résidente en Tunisie n'ait effectué aucune retenue à la source sur les intérêts payés à la société résidente en Chine qui possède des participations dans son capital.

#### **Dans ce cas, la situation serait redressée comme suit :**

- Retenue à la source au titre de l'IS exigible sur la quote-part des intérêts calculés selon le taux du marché qualifiés revenus de capitaux mobiliers :  
 $80.000 \text{ D} \times 1.06 \times 25\%^{(1)} = 21.200 \text{ D}$
- Retenue à la source au titre de la TVA :  
 $80.000 \text{ D} \times 6\% = 4.800 \text{ D}$
- Retenue à la source au titre de l'IS exigible sur la quote-part des intérêts excédentaires qualifiés revenus de valeurs mobilières compte non tenu de la TVA :  
 $40.000 \text{ D} \times 17.64\%^{(2)} = 7.056 \text{ D}$

---

<sup>(1)</sup>  $\frac{100 \times 20}{100 - 20}$

<sup>(2)</sup>  $\frac{100 \times 15}{100 - 15}$

Dans tous les cas, les pénalités de retard sont exigibles conformément à la législation en vigueur.

**Par ailleurs, et pour le cas de relation sociétés-associés, la déduction des intérêts a lieu dans les conditions du paragraphe VII de l'article 48 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés relatives aux comptes courants des associés.**

#### **d- Conditions d'application des principes d'imposition favorables prévus par les conventions**

Le bénéfice de l'exonération des revenus de source tunisienne réalisés en dehors d'un établissement stable ou l'application du taux de la retenue à la source de faveur prévu par les conventions de non double et qui est inférieur à celui prévu par le droit commun **est subordonné à la présentation par le bénéficiaire de la rémunération :**

- d'une attestation de résidence fiscale délivrée par les autorités fiscales compétentes de l'Etat de résidence, et, le cas échéant,
- de tout document requis pour le bénéfice des dispositions de la convention tel est le cas de la convention tuniso-néerlandaise.

#### **Exemple 9 :**

La convention conclue entre la Tunisie et les Pays-Bas prévoit que les intérêts et les redevances de source tunisienne payés à un résident des Pays-Bas sont soumis à l'impôt en Tunisie par voie de retenue à la source libératoire au taux de 10% pour les intérêts (article 11) et de 11% pour les redevances (article 12). Le protocole qui lui est annexé prévoit que ces taux sont réduits à 7.5% dans le cas où les Pays-Bas n'auraient pas procédé au changement de leur législation et n'imposeraient pas les résidents de Tunisie au titre des intérêts et des redevances de source néerlandaise.

Sur cette base :

- l'application du taux de 10% ou de 11% selon le cas est subordonnée à la présentation par les bénéficiaires d'une attestation de résidence fiscale délivrée par les autorités fiscales néerlandaises,

- l'application du taux de 7.5% est subordonnée à la présentation, en sus de l'attestation de résidence susmentionnée, d'une attestation justifiant l'exonération aux Pays-Bas des intérêts ou des redevances revenant à des résidents de Tunisie.

**Aussi et pour l'application des dispositions conventionnelles favorables (non imposition ou imposition à un taux inférieur à celui du droit commun) pour les services réalisés en Tunisie, il y a lieu de s'assurer :**

- qu'il ne s'agit pas d'un service réalisé dans le cadre d'un établissement stable,
- que les rémunérations ne sont pas rattachées à un établissement stable dont dispose le bénéficiaire du revenu en Tunisie,
- que le bénéficiaire des revenus n'est pas déjà établi en Tunisie, et ce, pour les résidents des pays ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition qui prévoit le principe de la force attractive de l'établissement stable.

Dans tous les cas susvisés, l'entreprise prestataire du service serait imposable selon la législation fiscale en vigueur.

#### **Exemple 10 :**

Soit une société résidente au Canada qui aurait réalisé en Tunisie des études techniques pendant une semaine au profit d'une entreprise établie en Tunisie qu'elle a facturées pour 150.000 D TTC. Si on suppose que la société canadienne dispose d'un établissement stable en Tunisie qui exerce dans le domaine de l'ingénierie, la somme de 150.000 D ne serait pas imposée selon l'article 12 de la convention mais ferait partie des résultats de l'établissement stable et serait imposée en conséquence bien que les études soient réalisées et facturées directement par le siège (application du principe de la force attractive).

Dans ce cas, la retenue à la source applicable est de 5% au titre des honoraires. Laquelle retenue à la source serait déductible de l'IS ou des acomptes provisionnels dus par l'établissement stable en Tunisie.

### **Exemple 11 :**

Soit une entreprise résidente aux Pays-Bas qui a conclu un contrat avec une entreprise établie en Tunisie par lequel elle s'engage à mettre à sa disposition un équipement commercial pendant quatre semaines en contrepartie de la somme de 100.000 D.

Il a été établi que l'équipement objet de la mise à disposition fait partie des actifs d'un établissement stable que possède la société néerlandaise en Tunisie.

Dans ce cas et bien que le contrat ait été conclu directement avec le siège à l'étranger, que la facture ait été émise directement par le siège et que le paiement ait été effectué directement au siège, la somme de 100.000 D ferait partie des produits de l'établissement stable et serait imposée en conséquence.

**Son rattachement à l'établissement stable a lieu selon les dispositions de la convention de non double imposition conclue entre les deux pays qui stipulent que lorsque le droit ou le bien générateur des redevances se rattache effectivement à un établissement stable dont dispose le bénéficiaire des redevances dans l'Etat de la source, il est fait application de l'article relatif à l'établissement stable (article 7) et non de l'article relatif aux redevances (article 12).**

#### **e- Cas relevant des bénéfices des professions non commerciales et des bénéfices de l'établissement stable ou des redevances ou des rémunérations techniques**

En application des dispositions des conventions de non double imposition, le régime fiscal des revenus de source tunisienne peut être fixé en même temps par différentes dispositions desdites conventions, à ce titre ledit régime peut être fixé par référence au principe de l'établissement stable et au principe d'imposition en dehors d'un établissement stable ou sur la base du montant de la rémunération pour le cas des professions indépendantes. **Dans ce cas, il est fait application des dispositions particulières prévues par la catégorie du revenu concerné sans possibilité d'option par le bénéficiaire du revenu ni de contraintes par l'administration fiscale tunisienne.**

### **Exemple 12 :**

Soit un ingénieur résident au Norvège qui aurait réalisé en Tunisie des activités de surveillance relatives à des opérations de montage d'équipements pendant une période d'un mois en contrepartie d'une rémunération de 120.000 D TTC :

**a)** En vertu des dispositions des articles 5 et 7 de la convention tuniso-norvégienne de non double imposition, l'intéressé n'est pas considéré établi en Tunisie car il n'a pas dépassé la période fixée par l'article 5 et il n'est donc pas passible de l'impôt sur le revenu à ce titre.

Seule la TVA reste exigible par voie de retenue à la source au taux de 100% soit  $\frac{120.000 \text{ D}}{118} \times 18 = 18.305$  dinars.

**et**

**b)** En vertu de l'article 12 de ladite convention, l'intéressé n'est pas également passible de l'impôt sur le revenu du fait que la rémunération n'est pas prévue par la définition du terme redevances.

Seule la TVA reste exigible par voie de retenue à la source au taux de 100% soit  $\frac{120.000 \text{ D}}{118} \times 18 = 18.305$  dinars.

**et**

**c)** En vertu des dispositions de l'article 14 de ladite convention, l'intéressé est soumis à l'impôt en Tunisie du fait que le service relève des professions indépendantes et a été réalisé en Tunisie et que la rémunération dépasse l'équivalent de 25.000 couronnes norvégiennes (6.891,250 dinars) fixé par la convention. L'impôt est dû conformément au droit commun comme suit :

- Retenue à la source au titre de l'IR :  
 $120.000 \text{ D} \times 15\% = 18.000 \text{ D}$ .

- Retenue à la source au titre de la TVA :  
 $\frac{120.000 \text{ D}}{118} \times 18 = 18.305 \text{ D}$

**Toutefois et pour ce cas précis, les dispositions de l'article 7 sont applicables nonobstant les dispositions des articles 12 et 14.**

**Exemple 13 :**

Soit un ingénieur résident en Italie qui aurait réalisé en Tunisie des études techniques qu'il a facturées pour 3.000 D TTC :

a) En vertu des dispositions de l'article 7 de la convention tuniso-italienne de non double imposition, l'intéressé n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu en Tunisie au titre de cette rémunération du fait qu'elle est réalisée en dehors du cadre d'un établissement stable.

Seule la TVA est exigible par voie de retenue à la source de 100% soit :

$$\frac{3.000 \text{ D}}{112} \times 12 = 321,428 \text{ D.}$$

**et**

b) En vertu des dispositions de l'article 12 de ladite convention et du protocole qui lui est annexé, l'intéressé est passible de l'impôt en Tunisie au titre des redevances du fait que la rémunération est prévue par la définition du terme redevances. L'impôt est dû nonobstant le montant de la prestation, comme suit :

- Retenue à la source au titre de l'IR :

$$3.000 \text{ D} \times 12\% = 360 \text{ D}$$

- Retenue à la source au taux de 100% au titre de la TVA :

$$\frac{3.000 \text{ D}}{112} \times 12 = 321,428 \text{ D.}$$

**et**

c) En vertu des dispositions de l'article 14 de ladite convention, l'intéressé n'est pas passible de l'impôt en Tunisie du fait que sa rémunération n'a pas dépassé le montant fixé par ledit article soit l'équivalent de 7.000 USD.

Seule la TVA est exigible par voie de retenue à la source au taux de 100% :

$$\frac{3.000 \text{ D}}{112} \times 12 = 321,428 \text{ D}$$

**Dans ce cas, les dispositions de l'article 12 sont applicables, et ce, nonobstant les dispositions des articles 7 et 14.**

**Exemple 14 :**

Soit un résident en Italie qui aurait réalisé une opération d'assistance technique au profit d'une entreprise résidente en Tunisie pour une période d'un mois en contrepartie d'une rémunération de 20.000 dinars TTC.

**a)** En vertu des dispositions de l'article 7 de la convention tuniso-italienne de non double imposition, l'intéressé n'est pas imposable en Tunisie du fait que la rémunération est réalisée en dehors du cadre d'un établissement stable.

Seule la TVA reste exigible par voie de retenue à la source au taux de 100% :

$$\frac{20.000 \text{ D}}{118} \times 18 = 3.050,847 \text{ D.}$$

**et**

**b)** En vertu de l'article 12 de ladite convention et du protocole qui lui est annexé, l'intéressé n'est pas passible de l'impôt sur le revenu en Tunisie du fait que la définition du terme « Redevances » ne comprend pas l'assistance technique.

Seule la TVA reste due par voie de retenue à la source au taux de 100% soit

$$\frac{20.000 \text{ D}}{118} \times 18 = 3.050,847 \text{ D}$$

**et**

**c)** En vertu de l'article 14 de ladite convention, l'intéressé est passible de l'impôt en Tunisie dès lors que sa rémunération est supérieure au montant fixé par ladite convention soit l'équivalent de 7.000 USD. Il est soumis à l'impôt conformément au droit commun comme suit :

- Retenue à la source au titre de l'IR :  
 $20.000 \text{ D} \times 15\% = 3.000 \text{ D}$

- Retenue à la source du titre de la TVA au taux de 100% :  
 $\frac{20.000 \text{ D}}{118} \times 18 = 3.050,847 \text{ D}$

**Dans ce cas, les dispositions de l'article 12 qui constituent l'exception sont applicables nonobstant les dispositions des articles 7 et 14 de ladite convention.**

## **II- Gains en capital**

L'impôt sur les gains en capital est dû seulement lorsqu'il s'agit de cession de biens immeubles ou de titres et des droits y relatifs et qui ne font pas partie d'un actif professionnel.

### **1- Pour les biens immobiliers et les droits y relatifs**

#### **➤ Principe d'imposition**

Toutes les conventions de non double imposition conclues avec les autres pays accordent à la Tunisie le droit d'imposer la plus-value provenant de la cession d'immeubles sis en Tunisie et des droits y relatifs.

#### **➤ Modalités d'imposition**

Les conventions ne prévoient pas de modalités d'imposition particulières, pour ce cas le droit commun est donc applicable, et ce, comme suit :

- pour les personnes physiques : il s'agit de la plus-value immobilière prévue par l'article 27 du code de l'IRPP et de l'IS. L'imposition a lieu selon les mêmes conditions et modalités que les résidents avec le bénéfice des mêmes exonérations prévues par ledit article 27.
- pour les personnes morales : l'imposition a lieu dans tous les cas sans aucune exonération et au choix de la société cédante soit au taux de :
  - 15% du prix de cession, ou
  - 25% de la plus-value réalisées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014 et de 30% pour la plus-value réalisée avant cette date.

Lorsque l'opération de cession fait l'objet d'une retenue à la source au taux de 2.5% pour les personnes physiques et au taux de 15% pour les personnes morales, cette retenue est déductible de l'impôt dû sur la plus-value et l'excédent est restituable à l'intéressé sur demande à et effet.

**Il y a lieu de préciser que l'enregistrement des actes portant mutation de la propriété des immeubles et des droits y relatifs entre des non résidents est subordonné à la présentation d'une attestation délivrée par les services des impôts compétents attestant le paiement par le cédant de l'impôt dû sur la plus-value réalisée. (art 92 de la loi de finances pour l'année 2014).**

## **2- Pour les titres**

### **➤ Principe d'imposition**

**Sous réserves des exonérations prévues par le droit commun, l'imposition ne peut avoir lieu en Tunisie en tant qu'Etat de la source, soit l'Etat de résidence de la société émettrice des titres objet de la cession que si le droit d'imposition est prévu par les conventions de non double imposition.**

L'annexe n°3 fait état de la liste des conventions octroyant à la Tunisie en tant qu'Etat de la source le droit d'imposer la plus-value provenant de la cession de titres.

### **➤ Modalités d'imposition**

Les conventions ne prévoyant pas de modalités d'imposition particulières, le droit commun est applicable dans ce cas. L'imposition a lieu par voie de retenue à la source au taux de :

- 10% de la plus-value avec un maximum de 2.5% du prix de cession pour les personnes physiques,
- 25% de la plus-value avec un maximum de 5% du prix de cession pour les personnes morales (30% pour les plus-values réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014).

Dans les deux cas, l'option pour le dépôt d'une déclaration au titre des opérations de cession réalisées au cours d'une année donnée et la demande de restitution de l'excédent de la retenue à la source sont possible.

**Etant précisé que pour les cas de cession entre des non résidents, la distribution de dividendes au nouvel acquéreur est subordonnée à la justification du paiement de l'impôt sur la plus value par le cédant ou de son non exigibilité (art 92 de la loi de finances pour l'année 2014).**

### III- Traitements et salaires du secteur privé

#### ➤ Principe d'imposition

L'imposition des salaires dans le secteur privé des résidents dans des Etats ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie ne peut avoir lieu que si l'emploi est exercé en Tunisie et **l'une** des conditions prévues par la convention est remplie à savoir :

- le salarié séjourne en Tunisie pendant une période égale ou supérieure à 183 jours, **ou**
- la rémunération est supportée par un établissement stable que possède l'employeur en Tunisie, **ou**
- la rémunération est payée par un employeur résident en Tunisie. Cette mesure couvre les salariés non résidents qui exercent en Tunisie dans le cadre d'un contrat de mise à disposition de la main d'œuvre.

Sur cette base, les salariés non résidents en Tunisie des entreprises non résidentes **et exerçant en Tunisie sont dans tous les cas soumis à l'impôt en Tunisie si leur employeur y est établi**. Toutefois, ce principe ne s'applique pas :

- ✓ Pour le cas particulier des chantiers de construction ou des opérations de montage et des activités de surveillance s'y rattachant qui ne sont établis que lorsque leur période dépasse 9 mois ou 12 mois selon la convention : si l'entreprise ne dépasse pas cette période, elle est considérée non établie en Tunisie. Toutefois ses salariés non résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre des salaires qu'ils perçoivent si leur séjour en Tunisie dépasse 183 jours sans dépasser la période fixée par la convention pour considérer l'entreprise établie (Conventions conclues avec l'Espagne, l'Ethiopie, Maurice, Burkina-Faso et le Soudan).
- ✓ Pour le cas particulier d'un salarié résident au Canada : la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et le Canada fixe une condition liée au montant de la rémunération. En effet, si la rémunération servie à un salarié canadien ayant exercé en Tunisie est supérieure à 3.000 dollars canadiens, il est soumis à l'impôt sur le revenu en Tunisie au titre desdits salaires nonobstant la qualité de son employeur établi ou non.

## ➤ **Modalités d'imposition**

### **a- Principe : Imposition selon le barème de l'impôt sur le revenu**

L'imposition a lieu sur la base du montant annuel brut de la rémunération y compris toutes les primes, les indemnités et les avantages en nature autres que ceux octroyés pour nécessité de service, et ce, après déduction :

- des retenues obligatoires effectuées par l'employeur en vue de la constitution de rentes, de pensions de retraite ou pour la couverture de régimes obligatoires de sécurité sociale **au profit d'une caisse sociale tunisienne**,
- des frais professionnels fixés forfaitairement à 10% du reliquat après déduction de ces retenues.

**Aucune déduction pour situation et charges de famille n'est admise s'agissant de non résident.**

La retenue à la source a lieu conformément au code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

L'impôt annuel doit être payé par voie de déclaration annuelle et ladite retenue est déductible de l'impôt sur le revenu annuel dû par le salarié en question. En cas d'excédent, il est imputable sur l'impôt des années ultérieures, il peut également faire l'objet de restitution sur demande à cet effet.

Les salariés qui perçoivent leur traitement de l'étranger, sont tenus d'effectuer leur propre retenue à la source conformément à la législation fiscale en vigueur et de la verser au Trésor dans les délais fixés à cet effet.

### **b- Exception : Imposition au taux forfaitaire de 20%**

#### **b-1- salariés dont le séjour en Tunisie ne dépasse pas 6 mois**

Les rémunérations de source tunisienne payées à un salarié non résident dont le séjour en Tunisie ne dépasse pas 6 mois sont imposables par voie de retenue à la source libératoire au taux de 20% de leur montant brut majoré des primes et indemnités et des avantages en nature selon leur valeur réelle.

Et en cas de dépassement de la période de 6 mois, l'impôt est dû selon le barème tel que sus-démontré. La retenue de 20% serait déductible et l'excédent serait restituable du fait que les salariés sont tenus de déposer la déclaration annuelle ainsi la retenue à la source au taux de 20% supportée n'est pas libératoire.

#### **b-2- salariés étrangers éligibles à l'imposition forfaitaire de 20%**

Il s'agit notamment des salariés de nationalité étrangère travaillant auprès des entreprises totalement exportatrices (**le code d'incitation aux investissements, les entreprises établies dans les parcs d'activité économique, des banques off-shore**) ou des entreprises pétrolières qui sont soumis à l'impôt sur le revenu sur la base de 20% de la rémunération brute majorée de toutes les primes et indemnités et la valeur des avantages en nature, ce revenu fait l'objet de retenue à la source au taux de 20% qui n'est pas libératoire dans le sens où les intéressés restent tenus de déposer la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu et de régulariser leur situation fiscale.

#### **IV- Les artistes et les sportifs**

Sous réserves des exonérations prévues par certaines conventions, les artistes et les sportifs sont soumis à l'impôt en Tunisie **dans tous les cas** lorsque l'activité est exercée en Tunisie. Dans ce cas sont applicables les dispositions relatives aux salaires lorsqu'ils ont la qualité de salariés tel qu'il a été démontré ci-dessus et celles relatives aux professions indépendantes lorsqu'ils ont la qualité d'indépendants. Ces dispositions sont applicables même si les rémunérations sont payées à une tierce personne autre que le sportif ou l'artiste.

Pour le cas des résidents des Etats Unis d'Amérique l'impôt n'est dû que lorsque la rémunération dépasse l'équivalent de 7.500 dollars américains.

La présente note commune annule et remplace toutes les notes communes publiées en la matière dont notamment la note commune n°31 de l'année 2010.

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

**Signé : Habiba JRAD LOUATI**

