

ej 1047

**Note commune N°25/ 2016**

**Objet :** Sort de l'impôt payé à l'étranger par les résidents de Tunisie

**Annexes :** **Annexe n°1 :** liste des conventions accordant l'exonération des dividendes en Tunisie

**Annexe n°2 :** liste des conventions accordant le crédit d'impôt fictif sans conditions

**Annexe n°3 :** liste des conventions accordant le crédit d'impôt fictif avec conditions

Une question a été posée concernant le sort de l'impôt payé à l'étranger par des résidents de Tunisie.

A cette question il a été répondu que le sort de l'impôt payé à l'étranger par des résidents de Tunisie diffère selon qu'il s'agit de personnes physiques ou de personnes morales et selon qu'il s'agit d'impôt payé dans un Etat qui a conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie ou non.

A ce titre, la présente note traite du régime fiscal des revenus de source étrangère réalisés par les résidents de Tunisie selon le droit commun et selon les conventions de non double imposition conclues par la Tunisie avec les autres pays.

**I- Régime fiscal selon le droit commun**

**1- Pour les personnes physiques**

**a- Principe**

En vertu des dispositions de l'article 36 du code de l'IRPP et de l'IS, les revenus de source étrangère réalisés par les personnes physiques résidentes en Tunisie ne font pas partie du revenu global imposable **lorsqu'ils ont subi l'impôt à l'étranger**, et ce, quelque soit le taux d'imposition subi à l'étranger.

L'impôt payé à l'étranger dans ce cas est libératoire de l'impôt en Tunisie. Toutefois, ces revenus doivent faire l'objet de déclaration.

## **b- Exception**

Un revenu non imposé à l'étranger peut ne pas faire l'objet d'une imposition en Tunisie, c'est le cas d'un revenu bénéficiaire d'un avantage fiscal tels que les bénéfices provenant de l'exportation totalement déductibles de l'assiette imposable.

### **2- Pour les personnes morales**

#### **a- Impôt payé à l'étranger au titre d'une exploitation qui y est située**

En vertu de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS, les bénéfices réalisés dans le cadre d'une exploitation sise à l'étranger, ne font pas partie du champ d'application de l'IS en Tunisie (NC 24/2012).

De ce fait l'impôt payé à l'étranger au titre desdits bénéfices ne peut faire l'objet de déduction ni en tant que charge ni en tant qu'avance sur l'IS ou sur les acomptes provisionnels exigibles au titre des exploitations sises en Tunisie.

#### **b- Impôt payé à l'étranger sur des bénéfices ou des revenus réalisés en dehors d'une exploitation qui y est située**

Il s'agit des bénéfices provenant de l'exercice d'une activité à l'étranger sans pour autant y disposer d'un établissement stable ou encore de revenu réalisé sans l'exercice d'une activité à l'étranger tels que les revenus des prestations réalisées en Tunisie et consommées à l'étranger, les dividendes, les intérêts, les plus values de cession des titres, des immeubles...

Ces bénéfices et revenus font partie du résultat global soumis à l'impôt sur les sociétés en Tunisie. Il reste entendu que les bénéfices provenant d'opérations d'exportation bénéficient des avantages y relatifs.

## **II- Régime fiscal dans le cadre des conventions de non double imposition**

### **1- Principe**

En vertu des dispositions des conventions de non double imposition, la Tunisie en tant qu'Etat de résidence accorde à ses résidents le droit de déduire l'impôt payé ou supporté dans l'Etat de la source **sans que cette déduction dépasse la fraction de l'impôt tunisien sur le même revenu** réalisé dans l'autre Etat et objet de l'imputation de l'impôt.

Ce dont il résulte que :

#### **a- Pour les personnes physiques**

Ce principe ne s'applique pas du fait que le droit interne ne permet pas la déduction d'un impôt payé à l'étranger par une personne physique, dès lors que le revenu de source étrangère déjà imposé à l'étranger n'est pas imposable en Tunisie.

Il va sans dire que l'imposition du revenu en question doit être conforme à la convention de non double imposition.

C'est ainsi que lorsque l'impôt a été payé dans l'Etat de la source quand bien même la convention ne le permet pas, il n'est pas considéré payé selon la législation fiscale en vigueur et le revenu en question reste imposable conformément au code de l'IRPP et de l'IS comme revenu de source étrangère n'ayant pas subi l'impôt dans l'Etat de la source.

Il y a lieu à ce niveau, de se référer à la note commune n°2/2015 pour s'assurer du droit de l'Etat de la source d'imposer ou non un revenu réalisé par un résident de Tunisie.

#### **b- Pour les personnes morales**

Ce principe ne s'applique pas à l'impôt payé à l'étranger sur les bénéfices réalisés dans le cadre d'une exploitation qui y est située mais s'applique à l'impôt dû sur les revenus réalisés en dehors d'un établissement stable dès lors qu'ils font partie des bénéfices passibles de l'IS en Tunisie.

De ce fait l'impôt payé ou la retenue à la source subie à l'étranger conformément aux dispositions de la convention est déductible de l'impôt sur les sociétés ou des acomptes provisionnels dus en Tunisie. L'excédent est restituable ou reportable, et ce, conformément aux dispositions du droit commun.

**Il va sans dire qu'aucune imputation ne peut avoir lieu lorsque l'impôt est payé dans un Etat qui n'a pas conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie.**

#### **Exemple n° 1 :**

Soit une société partiellement exportatrice qui a réalisé au titre de l'exercice 2014 un bénéfice net de 800.000D dont 40% provenant d'une

opération d'exportation à titre d'une étude technique réalisée pour une société résidente en France et facturée pour 450.000D.

Si on suppose que les 450.000 D aient subi la retenue à la source de 15% conformément à l'article 19 de la convention tuniso-française de non double imposition, l'imputation de la retenue en question s'effectue comme suit :

- bénéfice total	800.000 D
- bénéfices provenant de l'export (40%)	320.000 D
- IS dû : $(320.000 D \times 10\%) + (480.000 D \times 25\%) = 152.000 D$	
- déduction de la retenue à la source subie en France :	
$(450.000 \times 15\%) =$	67.500 D
dans la limite de l'impôt tunisien soit :	
$(320.000 D \times 10\%) =$	32.000 D

Le différentiel soit 35.500D, n'est ni imputable ni restituable pour la société.

### **Exemple n°2 :**

Si nous reprenons les données de l'exemple précédent avec l'hypothèse que les bénéfices aient été réalisés dans un Etat qui n'a pas conclu de convention avec la Tunisie , l'IS dû en Tunisie est de 152.000D et l'impôt payé à l'étranger sur les bénéfices de l'exportation soit 67.500 D n'est ni déductible en tant qu'avance sur l'impôt dû en Tunisie ni en tant que charge.

## **2- Exceptions**

Par exception au principe sus indiqué :

- un impôt payé ou supporté par une société résidente en Tunisie dans un Etat qui a conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie peut ne pas faire l'objet de déduction en Tunisie,
- un revenu non imposé à l'étranger peut ne pas être imposé en Tunisie,
- un impôt non payé à l'étranger peut être déduit de l'impôt dû en Tunisie.

## **2- 1- Cas d'impôt payé à l'étranger et non déductible en Tunisie**

### **a- revenu exonéré d'impôt en Tunisie**

Du fait que la déduction de l'impôt payé à l'étranger ne peut être opérée en Tunisie que lorsque le revenu de source étrangère ayant subi l'impôt dans l'Etat de la source est également imposable en Tunisie, **tout impôt payé à l'étranger sur un revenu non imposable en Tunisie reste non déductible.**

De ce fait aucune imputation n'est faite au titre des bénéficiaires éligibles à l'avantage de l'export soit ceux ayant fait l'objet de déduction totale de l'assiette imposable.

### **b- impôt indûment payé ou payé à un taux supérieur à celui prévu par la convention**

Du fait que les conventions de non double imposition fixent des conditions et des limites pour l'imposition des revenus réalisés sur le territoire de l'Etat de la source pour les résidents de Tunisie :

- aucune déduction d'un impôt payé à tort dans l'autre Etat ne peut avoir lieu en Tunisie. En effet, le revenu est censé ne pas avoir subi l'impôt, il reste donc soumis à l'IR conformément au droit commun pour les personnes physiques et subit l'IS en Tunisie sans possibilité de déduction de l'impôt payé à l'étranger pour les personnes morales.
- aucune déduction n'est aussi accordée pour la partie de l'impôt payé dans l'Etat de la source et qui correspond à un taux qui dépasse le taux fixé par la convention.

Il reste entendu qu'aussi bien pour les personnes physiques que pour les personnes morales, l'impôt payé à tort ou l'excédent d'impôt payé à l'étranger (payé à un taux supérieur à celui prévu par la convention) est restituable aux intéressés dans le pays de la source conformément aux procédures en vigueur dans ledit Etat.

### **Exemple n° 3 :**

Soit un bureau d'études qui a réalisé des bénéfices nets au titre de l'exercice 2014 de 850.000 D dont 40%, provenant d'une étude réalisée pour une entreprise résidente en France. Si on suppose que lesdites études réalisées à l'exportation soient facturées à 500.000D et aient subi une imposition au taux de 15% conformément à l'article 19 de la convention tuniso-française de non double imposition et que le bureau d'études bénéficie du droit de déduction

totale des bénéfices provenant de l'exploitation , l'impôt dû en Tunisie serait déterminé comme suit :

- bénéfice global	850.000 D
- déduction des bénéfices provenant de l'export (40%)	<u>340.000 D</u>
- bénéfice imposable	510.000 D
IS dû	<u>25%</u> 127.500 D

L'impôt payé à l'étranger soit (75.000 D) n'est pas déductible du fait de la non imposition en Tunisie des bénéfices provenant de l'exportation.

### **c- revenu exonéré d'impôt en Tunisie par la convention de non double imposition**

Certaines conventions de non double imposition prévoient qu'un revenu réalisé par un résident de Tunisie et dont le droit d'imposition revient à l'Etat de la source doit être exonéré de l'impôt en Tunisie, c'est le cas notamment de la convention conclue avec l'Arabie saoudite. Ce dont il résulte que les revenus réalisés dans lesdits pays et ayant subi l'impôt conformément à la convention, sont déductibles de l'assiette passible de l'IS c'est le cas des dividendes, des intérêts, des jetons de présence....

Pour les personnes physiques ces dispositions n'ont aucun effet dès lors que les revenus imposés à l'étranger ne sont pas imposables en Tunisie.

### **2- 2- Cas de revenu non imposé dans l'Etat de la source et en Tunisie**

#### **a- revenus exonérés d'impôt dans les deux Etats**

Certaines conventions de non double imposition prévoient qu'un revenu ne doit être imposé dans aucun des Etats contractants c'est le cas des dividendes réalisés dans les pays objet de l'annexe n°1 à la présente note. A cet effet, les dividendes réalisés par les résidents de Tunisie de leurs participations au capital des sociétés résidentes dans les Etats en question sont exonérés de l'IR pour les personnes physiques et sont déductibles de l'assiette de l'IS pour les personnes morales.

## **b- revenus exonérés d'impôt dans l'Etat de la résidence**

Certaines conventions de non double imposition prévoient également que la Tunisie doit exonérer un revenu dont le droit d'imposition est attribué à l'Etat de la source, et ce, quand bien même ce revenu n'a pas été imposé dans l'Etat de la source, c'est le cas de la convention de non double imposition conclue avec l'Arabie Saoudite.

Etant précisé dans ce cas que la non imposition en Tunisie reste subordonnée au respect des dispositions de la convention de non double imposition. A ce titre, il doit être établi que le droit d'imposition est attribué à l'Etat de la source par ladite convention et que les conditions requises pour ce droit sont remplies.

C'est ainsi par exemple que l'exonération d'un salaire réalisé en Arabie Saoudite par un résident de Tunisie ne bénéficie de l'exonération d'impôt en Tunisie que dans le cas où les conditions attribuant à l'Arabie Saoudite le droit d'imposer ce salaire telles que prévues par l'article 15 de la convention sont remplies.

### **Exemple n°4 :**

Soit une personne physique résidente en Tunisie qui a réalisé un salaire de 20.000 D dans le cadre de l'exécution en Arabie saoudite d'un contrat d'études techniques de 3 mois conclu par son employeur avec une entreprise résidente en Arabie Saoudite. Dans ce cas, le salaire de 20.000 D est imposable en Tunisie dans la catégorie « autres revenus » car l'Arabie Saoudite n'a pas le droit d'imposer ledit salaire en application de l'article 15 de la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et l'Arabie Saoudite.

**Par contre** si on suppose que la durée d'exécution du contrat soit de 2 ans dans ce cas, le droit d'imposition est accordé à l'Arabie Saoudite en vertu de ladite convention de non double imposition. Dans ce cas, le salaire demeure non imposable en Tunisie même s'il n'a pas subi l'impôt en Arabie Saoudite.

### **2- 3- Cas d'impôt non payé à l'étranger et déduit de l'impôt en Tunisie**

Certaines conventions de non double imposition prévoient la possibilité pour un résident en Tunisie de déduire un impôt qu'il n'a pas supporté dans l'Etat de la source du fait d'une exonération ou d'une déduction accordée par l'Etat de la source auxdits revenus (crédit d'impôt fictif).

Le crédit d'impôt peut être accordé sans aucune condition (il est accordé même si l'exonération ou la déduction est prévue par le droit commun et n'est pas limitée dans le temps) (annexe n°2) comme il peut être subordonné à la satisfaction de conditions (il n'est accordé que lorsque l'avantage est limité dans le temps ou lorsqu'il est prévu par la législation incitative de l'autre Etat contractant) (annexe n°3).

En application de ces dispositions, les revenus réalisés dans l'Etat de la source par les résidents de Tunisie et éligibles à l'avantage du crédit d'impôt fictif :

- restent non imposables en Tunisie pour les personnes physiques du fait qu'ils sont considérés avoir subi l'impôt à l'étranger.
- font partie des bénéfices soumis à l'IS et l'impôt fictif serait déduit de l'IS ou des acomptes provisionnels exigibles par la personne morale ayant réalisé lesdits revenus.

Il va sans dire que :

- le crédit d'impôt fictif ne s'applique que lorsque le revenu est passible de l'IS en Tunisie et il ne doit jamais excéder l'impôt tunisien sur ledit revenu.
- le crédit d'impôt fictif accordé par la convention fait partie du résultat imposable de la société résidente en Tunisie de l'exercice au cours duquel il devient acquis pour l'entreprise.

#### **Exemple n°5 :**

Soit une société résidente en Tunisie qui a déclaré au titre de l'exercice 2014 un bénéfice global net de 1.5 MD. Ce bénéfice tient compte d'un montant de 250.000D à titre de dividendes provenant de ses participations au capital d'une société résidente en Afrique du sud qui représentent 30% dudit capital.

Si on suppose que la société sud africaine ait payé un impôt sur les sociétés de l'ordre de 800.000 D et ait prélevé la retenue à la source sur les dividendes revenant à la société tunisienne au taux de 10%, en application de la convention conclue avec l'Afrique du sud.

Du fait qu'en application de la convention tuniso-sud Africaine le crédit d'impôt dont bénéficie ladite société comprend l'impôt subi sur les dividendes

et l'IS dû sur les bénéfices ayant servi à la distribution des dividendes , sa situation fiscale serait réglée comme suit :

IS dû :

$$1.5\text{MD} \times 25\% = 375.000 \text{ D}$$

- à déduire l'impôt sur les dividendes et une quote-part de l'IS dû sur les bénéfices ayant servi à la distribution des dividendes :

$$(800.000 \text{ D} \times 30\% + 250.000 \text{ D} \times 10\%) = 265.000 \text{ D}$$

- impôt sur les dividendes dû en Tunisie :  $250.000 \text{ D} \times 25\% = 62.500 \text{ D}$ .

La déduction du crédit reste limitée à l'impôt dû en Tunisie sur les dividendes soit 62.500D.

Etant précisé qu'aussi bien pour les personnes physiques que pour les personnes morales, l'avantage du crédit d'impôt fictif n'est accordé que sous réserve des conditions fixées par la convention, c'est ainsi que lorsqu'il n'est prévu que pour les exonérations limitées dans le temps ou pour les exonérations fixées par la législation incitative de l'Etat de la source ; le bénéfice du crédit fictif en Tunisie est subordonné à la présentation d'une attestation délivrée par les autorités fiscales de l'Etat de la source justifiant le respect des conditions d'éligibilité au crédit d'impôt fictif.

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

**Signé : Habiba Jrad Louati**

