

Texte n° DGI 2003/43

**NOTE COMMUNE N° 28/2003**

**O B J E T :** Commentaire de la Convention de non double imposition et de la prévention de l'évasion en matière d'impôt sur le revenu conclue entre la République Tunisienne et l'Etat du Koweït.

**ANNEXE :** Texte de la Convention.

**R E S U M E**

**I. INFORMATIONS GENERALES**

1°) **Date de signature** : ..... - Le 18 avril 2000

2°) **Date de la dernière des notifications de la finalisation des mesures légales pour l'application de la convention** :... - Le 20 mars 2002

3°) **Date d'entrée en vigueur** : ..... - Le 20 mars 2002

\* Impôts retenus à la source : ..... - Le 1<sup>er</sup> janvier 2003

\* Autres impôts : ..... - Le 1<sup>er</sup> janvier 2003

**II. REGLES D'IMPOSITION DES DIFFERENTES CATEGORIES DE REVENUS**

**1°) Bénéfices Industriels et Commerciaux**

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

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

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

**2°) Dividendes**

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

Exonération des dividendes payés aux gouvernements des Etats contractants ou à toute

entreprise ou autre entité constituée par le gouvernement de l'un des Etats contractants.

### **3°) Intérêts**

Imposition des intérêts dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire. Toutefois l'Etat de la source peut les imposer mais sans que le taux d'imposition dépasse :

- **2,5%** du montant brut des intérêts des prêts bancaires ;
- **10%** dans les autres cas.

### **4°) Redevances**

Imposition des redevances dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire. Toutefois, l'Etat de la source peut les imposer à un taux n'excédant pas **5%** de leur montant brut.

Le terme « redevances » ne comprend pas les rémunérations payées en contrepartie d'une assistance technique ou des études techniques ou économiques.

### **5°) Bénéfices non commerciaux**

Imposition des bénéfices réalisés de l'exercice d'une profession libérale dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire. L'Etat de la source peut également les imposer si le bénéficiaire y dispose d'une base fixe.

### **6°) Traitements et Salaires**

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

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

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

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

### **7°) Pensions de retraite et rentes viagères**

**a) Secteur Privé :** Imposition exclusive dans l'Etat de la résidence.

**b) Secteur Public :** Imposition exclusive dans l'Etat débiteur des pensions. Toutefois ces

pensions sont exclusivement imposables dans l'Etat de la résidence si le bénéficiaire est un résident de cet Etat et en possède la nationalité.

### **III. ELIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION**

#### **\* Crédit d'impôt réel**

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

#### **\* Crédit d'impôt fictif**

L'impôt qui a fait l'objet d'une exonération ou d'une réduction en vertu de la législation en vigueur de l'Etat de la source sera considéré comme payé et sera déduit de l'impôt dû dans l'Etat de la résidence sur les mêmes revenus.

La Convention conclue à Tunis le 18 avril 2000 entre la République Tunisienne et l'Etat du Koweït en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion en matière d'impôts sur le revenu a été ratifiée par la loi n° 2001-16 du 6 février 2001 (JORT N° 12 du 9 février 2001).

Les deux pays ont finalisé les procédures légales pour l'application de la Convention et la dernière des notifications prévues par l'article 29 de la Convention a eu lieu le 20 mars 2002 selon courrier du Ministre des affaires étrangères n°288/263 du 20 avril 2002. De ce fait, et selon l'article 29 de la convention, celle-ci est entrée en vigueur le 20 mars 2002 et ses dispositions sont applicables pour la première fois en Tunisie et au Koweït :

- à l'égard des impôts retenus à la source sur les sommes attribuées ou mises en paiement à partir du 1er janvier 2003;
- à l'égard des autres impôts sur les revenus pour toute année d'imposition commençant à partir du 1er janvier 2003 c'est-à-dire à partir des revenus ou bénéfices réalisés en 2003 à déclarer en 2004 et des revenus et bénéfices des années ultérieures.

## **I - CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION**

### **1°) Personnes visées ( Article 1)**

La Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents de la Tunisie, du Koweït ou des deux Etats.

En vertu de l'article 4 de la Convention, l'expression « résident d'un Etat contractant » désigne :

- pour le cas de la Tunisie : toute personne qui, en vertu de la législation tunisienne, est assujettie à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence, du lieu de sa constitution, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.
- Pour le cas du Koweït : toute personne physique qui réside au Koweït et en possède sa nationalité et toute société dont le siège de direction effective est situé au Koweït.

Cette expression comprend également :

- a) le gouvernement d'un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou l'une de ses collectivités locales ;

- b) toute entreprise étatique constituée dans un Etat contractant en vertu du droit public, tels qu'une société, une banque centrale, un fonds, un organisme, une organisation philanthropique, une agence, ou tout autre organisme similaire ;
- c) toute entité constituée par le gouvernement d'un Etat contractant, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ou entreprise telle que définie à l'alinéa b) ci-dessus, constituée en association avec d'autres organismes similaires d'un tiers Etat.

Par ailleurs et dans le cas où une personne physique se trouve considérée comme résidente de la Tunisie et du Koweït, le paragraphe 3 de l'article 4 établit des règles qui permettent de considérer cette personne comme un résident soit du Koweït soit de la Tunisie. A cet effet, cette personne physique sera considérée comme un résident de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident seulement de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux).

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

Si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etats, ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, la Convention prévoit le critère de nationalité qui permet d'attribuer sa résidence soit à la Tunisie soit au Koweït.

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

## **2°) Impôts visés ( Article 2 )**

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

### ***a) En ce qui concerne la Tunisie***

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

2. l'impôt sur les sociétés.

*b) En ce qui concerne le Koweït*

1. l'impôt sur les bénéfices des sociétés;
2. la contribution des bénéfices nets des sociétés koweïtiennes payée à l'entreprise Koweïtienne pour le Développement Scientifique ;
3. la zakat.

## **II. REGLES D'IMPOSITION DES DIFFERENTES CATEGORIES DE REVENUS**

### *A/ BENEFICES DES ENTREPRISES ( Article 7 )*

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

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

#### *a) La notion d'établissement stable*

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

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

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

*b) Cas particuliers de certaines exploitations considérées comme établissement stable*

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

Le paragraphe 3 de l'article 5 considère qu'un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y rattachant ne constituent des établissements stables que lorsque leur durée dépasse six mois.

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

Une personne qui agit dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant est considérée comme constituant un « établissement stable », de l'entreprise dans le premier Etat lorsque ladite personne:

- dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement et qui lui permettent de conclure des contrats au nom de l'entreprise.  
Etant signalé à ce niveau que lorsque les activités exercées par ladite personne même dans le cadre d'une installation fixe se limitent à celles prévues à l'alinéa c-1 du paragraphe c, ci-dessous, la personne ne sera pas considérée un établissement stable de l'entreprise.
- ne dispose pas de tels pouvoirs, mais conserve habituellement dans le premier Etat un stock de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise sur lequel elle prélève régulièrement pour effectuer des livraisons pour le compte de l'entreprise,
- prend habituellement des commandes dans le premier Etat exclusivement ou presque exclusivement pour l'entreprise elle-même ou pour l'entreprise et d'autres entreprises qui sont contrôlées par elle ou qui ont une participation dominante dans cette entreprise,
- du fait de l'une de ses activités précédentes, procède dans cet Etat contractant pour le compte de l'entreprise à la fabrication de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise.

*b-3) Entreprises d'assurance*

Les entreprises d'assurance d'un Etat contractant, sont considérées comme ayant un établissement stable dans l'autre Etat contractant dans la mesure où, elles perçoivent des primes ou assurent des risques qui y sont encourus par l'intermédiaire d'une personne ne jouissant pas d'un statut indépendant.

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

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

*c-1) 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:

- des installations sont utilisées 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 pour réunir des informations ou aux 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 d'assistance;
- 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 d'assistance.

*c-2) Entreprises utilisant le concours d'intermédiaires autonomes*

L'entreprise d'un Etat contractant qui exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant n'est pas considérée comme ayant

un établissement stable dans l'Etat contractant où elle exerce son activité à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité ; c'est-à-dire qu'elles ne doivent pas avoir de prérogatives leur permettant de représenter ladite entreprise et de traiter en son nom.

Toutefois, lorsque les activités d'un tel agent sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de l'entreprise ou pour d'autres entreprises contrôlées par celle-ci ou dans lesquelles elle détient une participation dominante, ledit agent n'est pas considéré comme jouissant d'un statut indépendant.

### *c-3) Sociétés contrôlant d'autres sociétés*

Ce critère ne peut à lui seul, au regard de la Convention, caractériser l'existence d'un établissement stable.

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

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

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

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

Lesdits bénéfices comprennent :

- les bénéfices provenant de la location coque-nue de navires et d'aéronefs ;

- les bénéfices provenant de l'utilisation, de l'entretien ou de la location de conteneurs ainsi que de véhicules et équipements similaires de chargement par conteneurs utilisés pour le transport de biens ou de marchandises,

et ce, dans la mesure où ladite location, utilisation ou entretien constitue le prolongement du transport maritime ou aérien international.

Etant signalé que pour le cas des entreprises koweïtiennes établies en Tunisie cette exonération ne couvre que l'IS, au titre des bénéfices réalisés du trafic international, en effet, lesdites entreprises étant établies en Tunisie, elles restent soumises à tous les impôts du droit commun (TCL, TFP, FOPROLOS) et ce, nonobstant leur non imposition à l'IS.

De même, lesdites entreprises demeurent soumises à l'impôt sur les sociétés au titre des bénéfices réalisés en Tunisie autres que ceux provenant du transport international (revenus des placements financiers, bénéfices accessoires...)

### **3°) Détermination du bénéfice imposable des établissements stables**

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

Le résultat imposable de l'établissement stable est déterminé après déduction des charges se rapportant à l'activité de cet établissement, y compris les charges et les frais généraux réels d'administration engagés par l'entreprise dans le cadre de sa gestion normale soit dans l'Etat où est situé cet établissement soit ailleurs.

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

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

- les frais et charges directs engagés par le siège pour le compte exclusif de l'établissement stable, et

- d'une quote-part des frais généraux d'administration engagés par le siège déterminée à partir de son chiffre d'affaires et du chiffre d'affaires global de l'entreprise.

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

## ***B/ REVENUS IMMOBILIERS ( Article 6 )***

### ***a) Définition***

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

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

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

La Convention exclut expressément les navires et aéronefs de la catégorie des biens immobiliers (article 6 paragraphe 2).

### ***b) Principe d'imposition***

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

## *C/ REVENUS DES VALEURS MOBILIÈRES ET REVENUS DES CAPITAUX MOBILIERS*

### **1°) Dividendes ( Article 10 )**

#### *a) Définition*

La définition donnée par la Convention au terme « dividendes » couvre:

- les revenus provenant d'actions, actions de jouissance, bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateurs ou autres parts à l'exception des créances, ainsi que les participations aux bénéfices,
- les revenus soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions conformément à la législation de l'Etat dont la société distributrice est un résident (article 10 paragraphe 4).

#### *b) Régime d'imposition*

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

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

A ce niveau il y a lieu de remarquer que dans la mesure où les dividendes revenant aux personnes non établies ni domiciliées en Tunisie, sont exonérés de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés et ce, en vertu des dispositions des articles 3 et 45 du code de l'IR et de l'IS, les distributions faites par des sociétés établies en Tunisie au profit de personnes résidentes au Koweït ne supportent pas d'impôt en Tunisie et ce, nonobstant le droit d'imposition qui lui est attribuée par la Convention en tant qu'Etat de la source.

Par ailleurs, sont exonérés d'impôt dans les deux Etats contractants, en vertu des dispositions du paragraphe 3 de l'article 10 de la Convention, les dividendes payés aux gouvernements desdits Etats ou aux entreprises gouvernementales ou à toute autre entité gouvernementale.

## **2°) Intérêts (Article 11)**

### *a) Définition*

Au sens de l'article 11 paragraphe 4, le terme « intérêts » désigne les revenus des créances de toute nature assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des valeurs mobilières publiques et revenus des titres ou titres de créances, y compris les lots et primes d'émission attachés à ces valeurs mobilières, titres ou titres de créances ainsi que les autres revenus soumis au même régime fiscal que les créances en vertu de la législation fiscale de l'Etat d'où proviennent lesdits revenus.

### *b) Principe d'imposition*

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

Toutefois, ces intérêts peuvent aussi être soumis à l'impôt dans l'Etat contractant d'où ils proviennent et selon sa législation sans que l'impôt ainsi établi excède :

- 2,5% du montant brut des intérêts pour les intérêts des prêts bancaires ;
- 10% du montant brut des intérêts pour les autres cas.

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

### *c) Intérêts exonérés*

#### *c1) Intérêts exonérés en vertu des dispositions de la convention*

Les intérêts revenant au gouvernement d'un Etat contractant, à sa Banque Centrale, à des entreprises, sociétés et organismes appartenant en totalité au gouvernement de cet Etat, sont exonérés d'impôts (article 11, paragraphe 3 de la convention).

*c2) Intérêts de source tunisienne exonérés d'impôt en vertu du droit commun*

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

*d) Cas particuliers de non application du taux conventionnel*

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

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

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

*d-2) Intérêts servis entre entreprises dépendantes*

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

**Exemple 1**

Soit une société « A » résidente du Koweït qui aurait souscrit le 1<sup>er</sup> avril 2003 pour un montant de 400.000D à des obligations émises par une SA « B » établie en Tunisie.

Supposons que les deux sociétés fassent partie d'un même groupe et que lesdites obligations soient rémunérées moyennant un intérêt au taux annuel de 12%.

Si l'on suppose que le taux d'intérêt pratiqué dans pareil cas est de 8%, la retenue à la source sur les intérêts servis par la société « B » au titre de l'exercice 2003 se détermine comme suit :

- Calcul des intérêts payés par la société « B »

$$(400\ 000D \times 12\ \% \times \frac{9}{12}) = 36\ 000\ D$$

- Calcul des intérêts soumis à l'impôt au taux conventionnel (10 %) :

$$(400\ 000D \times 8\ \% \times \frac{9}{12}) = 24\ 000\ D$$

- Retenue à la source :

$$(24\ 000D \times 10\ \%) = 2\ 400\ D$$

- Intérêts excédentaires à soumettre à la retenue à la source selon le droit commun :

$$(36\ 000D - 24\ 000D) = 12\ 000D$$

- Retenue à la source

$$12\ 000D \times 20\ \% = 2\ 400D$$

$$\text{Total des retenues à la source : } 2\ 400D + 2\ 400D = 4\ 800D$$

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

Dans le cas où l'impôt sera pris en charge par le débiteur des intérêts établi en Tunisie, le taux conventionnel ne sera pas applicable et la retenue à la source sera liquidée selon le taux du droit commun calculé selon la formule de prise en charge à savoir:  $\frac{100 \times t}{100 - t}$  soit  $\frac{100 \times 2,5}{100 - 2,5} = 2,56\%$  ou  $\frac{100 \times 20}{100 - 20} = 25\%$

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

des non résidents sont considérées comme étant à la charge du débiteur établi ou domicilié en Tunisie.

### **Exemple 2 :**

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

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

$$36\ 000\text{D} \times 25\ \% = 9\ 000\ \text{D}.$$

### **3°) Rémunération des administrateurs et des dirigeants de sociétés (Article 16 )**

Les tantièmes, les jetons de présence et les autres rétributions similaires attribués aux membres du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident d'un Etat contractant sont imposables dans cet Etat. Toutefois, l'impôt ainsi dû ne peut excéder 50% de l'impôt exigible sur ces revenus dans cet Etat.

A ce niveau, et en vertu de la législation en vigueur, sont exonérés de l'impôt en Tunisie, les tantièmes attribués aux membres du conseil d'administration et ce en vertu des dispositions des articles 3 et 45 du code de l'IR et de l'IS. Toutefois, les jetons de présence demeurent soumis à l'IR ou à l'IS, l'impôt est prélevé en ce qui concerne les résidents du Koweït par voie de retenue à la source au taux de 15% x 50% soit 7,5% du montant brut. Cette retenue est libératoire de l'impôt.

Cependant et en cas de non retenue par la société débitrice des jetons de présence ou en cas de retenue insuffisante, cette dernière est due au taux de 17,64%. Les pénalités de retard sont aussi dues conformément à la législation en vigueur.

## *D/ REDEVANCES ( article 12 )*

### *a) Définition*

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

- l'usage ou la concession de l'usage :
- d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, les films ou bandes ou tous autres moyens de production utilisés pour la transmission radiophonique ou télévisée,
- d'un brevet, d'une marque commerciale, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret de production,
- des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

### *b) Principe d'imposition*

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

Toutefois, ces redevances peuvent aussi être soumises à l'impôt dans l'Etat contractant d'où elles proviennent et selon sa législation mais si la personne qui les reçoit en est le bénéficiaire effectif, le montant de l'impôt n'excède pas 5% de leur montant brut.

L'application du taux réduit de 5% reste subordonnée à la présentation par le bénéficiaire des redevances d'une attestation de résidence délivrée par les autorités koweïtiennes compétentes.

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

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

*d) Cas particuliers de la non application du taux conventionnel*

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

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

Dans pareil cas, et pour le cas de la Tunisie, lesdits revenus seront soumis à l'IR ou à l'IS dans les conditions de droit commun et feront éventuellement l'objet de la retenue à la source conformément à la législation en vigueur.

*d-2) Redevances servies entre entreprises dépendantes*

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

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

Dans le cas où l'impôt sera pris en charge par le débiteur des redevances établi ou résident en Tunisie, le taux conventionnel de 5% ne sera pas applicable et la retenue à la source sera liquidée selon le taux du droit commun et selon la formule de prise en charge à savoir :

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

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

## *E/ GAINS EN CAPITAL ( article13 )*

### *a) Biens immobiliers*

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

### *b) Biens mobiliers faisant partie d'un actif professionnel*

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

### *c) Navires et aéronefs*

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

### *d) Autres biens*

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

## *F/ PROFESSION INDEPENDANTES ( Articles 14 et 17)*

### *a) Définition*

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

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

### *b) Principe d'imposition*

Les revenus des professions libérales et des autres activités de caractère indépendant sont imposables dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire. Toutefois, ils peuvent être soumis à l'impôt dans l'Etat de la source si l'intéressé y dispose de façon habituelle d'une base fixe pour l'exercice de son activité. Dans ce cas, seuls les revenus qui sont imputables à ladite base fixe sont imposables dans l'Etat où s'exerce l'activité.

### *c) Cas des artistes et sportifs ( Article 17 )*

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

Toutefois, lorsque les activités de l'artiste ou du sportif exercées dans un Etat contractant, sont financées pour une part importante par des fonds publics de l'autre Etat contractant, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ou tout organisme légal s'y rattachant, les revenus dudit artiste ou sportif sont exonérés d'impôt dans l'Etat où lesdites activités sont exercées.

De même le revenu réalisé par des organismes d'utilité publique et provenant de l'exercice de telles activités est exonéré d'impôt dans l'Etat où s'exerce lesdites activités à condition que le bénéficiaire du revenu ne soit pas le propriétaire, le fondateur ou l'un des membres desdits organismes.

## ***G- PROFESSIONS DÉPENDANTES (Articles 15, 18, 19, 20 , 21 et 28)***

### **1°) Salaires du secteur privé**

#### *a) Principe d'imposition*

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

### *b) Exception*

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

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

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

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

### *d) Cas particulier des rémunérations payées aux employés au sol des compagnies nationales de navigation aérienne*

La convention prévoit l'exonération des rémunérations servies aux employés au sol recrutés par le bureau principal de l'entreprise nationale de navigation aérienne d'un Etat contractant dans l'autre Etat contractant, à condition que lesdits employés soient des résidents du premier Etat contractant avant leur recrutement.

## **2°) Pensions de retraite et rentes viagères dans le secteur privé (Article 18)**

Les pensions de retraite, les autres rémunérations similaires et les rentes viagères dans le secteur privé, payées à un résident d'un Etat contractant au

titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire.

L'expression « pensions de retraite et autres rémunérations similaires » a été définie par la convention comme étant tous paiements périodiques payés après la retraite en contrepartie d'un emploi salarié antérieur ou sous forme d'indemnisation pour des accidents liés à un emploi antérieur.

De même, l'expression « rentes viagères » a été définie comme étant toute somme fixe servie à vie ou périodiquement durant une période limitée ou à limiter en vertu d'un engagement d'effectuer des versements en échange d'une pleine et adéquate contre-valeur en argent ou son équivalent.

### **3°) Fonctions publiques ( Article 19 )**

#### *a) Principe d'imposition*

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

#### *b) Exception*

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

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

### **4°) Pensions du secteur public**

Les pensions de retraite payées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique au titre de services rendus à cet Etat ou à cette subdivision ou collectivité, ne sont imposables que dans l'Etat débiteur desdites pensions.

Toutefois, lesdites pensions sont exclusivement imposables dans l'Etat de la résidence si le bénéficiaire de la pension en est un résident et en possède la nationalité.

### **5°) Enseignants et chercheurs ( Article 20 )**

Les sommes reçues par les enseignants et les chercheurs, qui étaient avant de se rendre dans un Etat contractant, résidents de l'autre Etat contractant sont exonérées d'impôt dans cet Etat pour une période n'excédant pas deux années successives. L'exonération n'est accordée dans cet Etat que dans la mesure où le séjour des intéressés est effectué suite à une invitation du gouvernement de cet Etat, une université, faculté, école, un musée ou tout autre établissement culturel ou dans le cadre d'un programme d'échange culturel officiel à seule fin d'enseigner, de faire des conférences ou des recherches.

### **6°) Etudiants et stagiaires (Article 21)**

Les sommes reçues par les étudiants et les stagiaires qui séjournaient dans un Etat contractant avant de se rendre dans l'autre Etat contractant à seule fin d'y poursuivre leurs études ou leurs stages sont exonérées d'impôt dans cet autre Etat. L'exonération en question est accordée exclusivement pour les sommes qui proviennent de sources situées en dehors de cet Etat.

De même, l'article 21 étend aux étudiants et stagiaires susvisés les mêmes exonérations, réductions et abattements accordés aux résidents de l'Etat contractant où ils se trouvent, et relatifs aux impôts dus au titre des dons et subventions scolaires et autres rémunérations au titre des services non prévues par le paragraphe précédent.

### **7°) Fonctionnaires diplomatiques et consulaires ( Article 28 )**

L'article 28 de la Convention stipule que les dispositions de la Convention ne peuvent porter atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les membres des missions diplomatiques ou des postes consulaires en vertu des règles générales du droit international et des dispositions d'accords particuliers.

## *H / AUTRES REVENUS : ( Article 22 )*

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

### **III. MODALITES POUR EVITER LA DOUBLE IMPOSITION (Article 23)**

L'article 23 de la Convention stipule que la double imposition sera évitée comme suit :

#### **1°) Le crédit d'impôt réel**

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

Toutefois, la déduction de l'impôt payé dans l'Etat de la source de l'impôt dû dans l'Etat de la résidence est limitée à la fraction de l'impôt sur le revenu dû sur ces revenus ou bénéfices dans le pays de la résidence.

Pour le cas de la Tunisie, une telle disposition n'est pas applicable aux personnes physiques résidentes en Tunisie ni aux personnes morales établies en Tunisie et opérant au Koweït par l'intermédiaire d'un établissement stable du fait que la double imposition est évitée par les dispositions du droit commun dans les conditions suivantes :

#### *a) En ce qui concerne les personnes physiques résidentes en Tunisie*

Le crédit d'impôt prévu par le paragraphe 2 de l'article 23 de la convention ne s'applique pas aux revenus réalisés au Koweït par des personnes physiques résidentes en Tunisie, et ce du fait que l'article 36 du code de l'IRPP et de l'IS, stipule que les revenus de source étrangère ayant supporté l'impôt dans le pays d'origine ne sont pas imposables en Tunisie.

#### *b) En ce qui concerne les personnes morales domiciliées en Tunisie et opérant dans le cadre d'établissements situés au Koweït*

Les bénéfices réalisés par les sociétés tunisiennes (autres que les sociétés de transport international) dans le cadre d'établissements stables situés au Koweït ne donnent pas lieu à l'application du crédit d'impôt prévu par le paragraphe 2 de l'article 23 susvisé. En effet, ces bénéfices ne sont pas imposables en Tunisie en vertu des dispositions de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS qui prévoit que les bénéfices soumis à l'IS sont ceux réalisés dans le cadre d'établissements situés en Tunisie.

Ainsi, pour les personnes morales domiciliées en Tunisie, seuls sont concernés par les dispositions de l'article 23 de la convention, les bénéfices réalisés au Koweït et non rattachés à un établissement stable qui y est situé (intérêts, dividendes, jetons de présence ...)

### **Exemple 3 :**

Soit une personne morale établie en Tunisie qui aurait réalisé au titre de l'année 2003 un bénéfice global de 400 000D dont un montant brut de 50 000D représentant des dividendes reçus de la participation dans le capital d'une société résidente au Koweït dont elle détient 50%.

Supposons que le montant de l'impôt retenu au Koweït sur les dividendes servis à la personne morale établie en Tunisie soit de 5000D. Dans ce cas le montant de l'impôt sur les sociétés dû en Tunisie est le suivant :

- IS dû en Tunisie à raison du bénéfice global :

$$400\ 000D \times 35\% = 140\ 000D$$

-déduction de l'impôt payé au Koweït

dans la limite de :

$$50\ 000D \times 35\% = 17\ 500D > 5000\ D$$

la déduction couvre donc l'impôt

payé au Koweït - 5000D

**IS dû** 135 000D

### **2°) Le crédit d'impôt fictif**

En vertu des dispositions du paragraphe 4 de l'article 23 de la Convention, l'impôt qui a fait l'objet, d'une exonération ou réduction dans l'Etat de la source, en vertu de la législation en vigueur de cet Etat est considéré comme s'il avait été acquitté et constitue un crédit qui doit être déduit de

l'impôt dû dans l'Etat de la résidence comme si ladite exonération ou ladite réduction n'avait pas été accordée.

#### **IV. NON-DISCRIMINATION ( Article 24 )**

En vertu des dispositions du premier paragraphe de l'article 24 de la Convention, les nationaux d'un Etat contractant ne doivent pas subir une imposition ou obligation plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat lorsqu'ils se trouvent dans la même situation.

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

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

#### **V. ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS ( Article 26 )**

Pour appliquer les dispositions de la Convention, ou la législation interne des Etats contractants relative aux impôts visés par la Convention, les autorités compétentes des deux Etats contractants échangent les renseignements nécessaires. Ces renseignements sont tenus secrets et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts (article 26 paragraphe 1).

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

- de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation ou à sa pratique administrative ou à celle de l'autre Etat contractant;
- de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale, ou des renseignements qui révéleraient un secret

commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication est contraire à l'ordre public.

## **VI. PROCEDURE AMIABLE ( Article 25 )**

### **1°) Principe de la réclamation**

Lorsqu'un résident d'un Etat contractant estime que son imposition a été établie dans l'un des deux Etats ou dans chacun des deux Etats, d'une manière non conforme à la Convention, il peut indépendamment des recours prévus par le droit interne des Etats contractants, présenter son cas aux autorités de l'Etat dont il est résident ou à celles de l'Etat dont il possède la nationalité.

### **2°) Délai de la réclamation**

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

### **3°) Sort réservé à la réclamation**

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

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

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

**Signé : Mohamed Ali BEN MALEK**