

DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2002/82
NOTE COMMUNE N° 54/2002

OBJET: Commentaire des dispositions de la Convention de non double imposition conclue entre le Gouvernement de la République Tunisienne et le Gouvernement de la République Arabe Syrienne

ANNEXE: Texte de la Convention.

RESUME**I. INFORMATIONS GENERALES**

- 1°) **Date de signature** : - Le 22 juin 1998
- 2°) **Date de l'échange de la dernière des notifications de ratification** : - Le 19 décembre 2000
- 3°) **Date d'entrée en vigueur** : - Le 1^{er} janvier 2001
- * Impôts retenus à la source : - Le 1^{er} janvier 2002
- * Autres impôts : - Le 1^{er} janvier 2002

II. REGLES D'IMPOSITION DES DIFFERENTES CATEGORIES DE REVENUS**1°) Bénéfices Industriels et Commerciaux**

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

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

c) Cas particulier du transport international maritime et aérien: Les bénéficiers tirés de l'exploitation de bateaux ou d'aéronefs en trafic international ne sont imposables **que dans l'Etat où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé**.

2°) Dividendes

Les dividendes sont exonérés d'impôt dans les deux Etats contractants .

3°) Intérêts et Redevances

Imposition dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire. Toutefois l'Etat de la source peut les imposer mais sans dépasser :

- **10%** du montant brut pour les intérêts ;
- **18%** du montant brut pour les redevances.

Etant signalé qu'en vertu de la législation fiscale en vigueur, les redevances de source tunisienne sont soumises à une retenue à la source de 15%. Sur cette base, et dès lors que ce taux est inférieur au taux prévu par la convention, les redevances payées de la Tunisie à un résident de Syrie sont soumises à une retenue à la source au taux de 15% .

Remarque :

La définition du terme « redevances » ne comprend pas les études techniques ou économiques ni l'assistance technique.

4°) Bénéfices non commerciaux

Les bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale sont imposables dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire. L'Etat de la source peut également imposer si :

- le bénéficiaire y dispose d'une base fixe d'affaires ou ;
- y séjourne pour une période ou des périodes égales ou supérieures à 183 jours pendant une période de 12 mois commençant ou se terminant pendant l'année fiscale concernée.

5°) Traitements et salaires

a) Secteur Privé : Les revenus provenant de l'exercice d'une activité salariale dans le secteur privé sont imposables dans l'Etat où s'exerce l'activité.

Toutefois l'imposition n'aura lieu que dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire si :

- l'intéressé séjourne dans l'Etat où s'exerce l'activité pendant une période ou des périodes n'excédant pas 183 jours pendant une période de 12 mois, commençant ou se terminant au cours de l'année fiscale considérée ;
- les rémunérations reçues sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre Etat; 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 l'activité est exercée.

b) Secteur Public : Les revenus provenant de l'exercice d'une activité salariale dans le secteur public sont imposables exclusivement dans l'Etat débiteur de ces revenus.

Toutefois, l'imposition ne peut avoir lieu que dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire si les services sont rendus dans cet Etat et si la personne en possède la nationalité ou n'en est pas devenue un résident à seule fin de rendre les services.

6°) Pensions

a) Secteur privé : Les pensions perçues au titre d'un emploi antérieur dans le secteur privé sont imposables exclusivement dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire.

b) Secteur public : Les pensions reçues au titre d'un service rendu à un Etat ou à une collectivité locale ne sont imposables que dans l'Etat débiteur desdites pensions.

Toutefois, elles ne sont imposables que dans l'autre Etat si le bénéficiaire en est un résident et en possède la nationalité.

III. ELIMINATION DE LA DOUBLE IMPOSITION :

- 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 n'excède la fraction de l'impôt sur le revenu calculé avant la déduction (crédit d'impôt réel).

- L'impôt qui fait l'objet d'une exonération ou d'une réduction dans un Etat contractant en vertu de sa législation interne sera considéré comme effectivement payé et sera déduit de l'impôt dû dans l'autre Etat contractant (crédit d'impôt fictif)

La Convention conclue à Damas le 22 juin 1998 entre la République Tunisienne et la République Arabe Syrienne en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu a été ratifiée par la loi n°98-79 du 02 novembre 1998 (JORT n° 89 du 6 novembre 1998).

Les deux pays ont finalisé les procédures législatives prévues par l'article 28 de la convention, pour l'application de la convention et la dernière des notifications de la ratification a eu lieu le 19 décembre 2000 par courrier du ministre des affaires étrangères n°1160 du 19 décembre 2000. De ce fait la Convention est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 et ses dispositions sont, en vertu de son article 28, applicables en Tunisie et en Syrie :

- à l'égard des impôts retenus à la source à partir du 1^{er} janvier 2002 ;
- à l'égard des autres impôts à partir du 1^{er} janvier 2002, soit les revenus et bénéfices de l'année 2002 déclarés en 2003.

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, de la Syrie ou des deux Etats.

Le terme « résident d'un Etat contractant » désigne, en vertu de l'article 4 de la convention, toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

Le critère de résidence prévu par la convention se réfère à la notion de résidence telle que définie par la législation interne de chaque Etat contractant. De ce fait, une même personne peut être considérée comme un résident de la Tunisie et de la Syrie. Dans ce cas, la personne sera considérée comme un résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats contractants, elle est considérée comme un résident de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux).

Si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle.

Si cette personne séjourne de façon habituelle en Tunisie et en Syrie ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun de ces deux pays, elle est considérée comme un résident de l'Etat dont elle possède la nationalité

Si elle possède la nationalité tunisienne et syrienne ou si elle ne possède aucune de ces deux nationalités, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord (article 4 paragraphe 2 a, b, c, d).

2°) Impôts visés (Article 2)

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

a) En ce qui concerne la Tunisie

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

b) En ce qui concerne la Syrie

- l'impôt sur le revenu des bénéficiaires des professions commerciales, industrielles et non commerciales ;
- l'impôt sur le revenu des traitements et salaires ;
- l'impôt sur le revenu des non résidents ;
- l'impôt sur le revenu des gains en capital mobilier et immobilier ;
- les suppléments d'impôts perçus en pourcentages des impôts susvisés.

II. REGLES D'IMPOSITION DES DIFFERENTES CATEGORIES DE REVENUS

A/ BENEFICIES DES ENTREPRISES (Article 7)

1°) Principe d'imposition : la règle de l'établissement stable

Les bénéficiaires industriels et commerciaux réalisés par une entreprise d'un Etat contractant dans l'autre Etat contractant ne sont soumis à l'impôt

que dans le premier Etat à moins que lesdits bénéfices aient été réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable dont dispose l'entreprise dans l'autre Etat contractant.

a) Définition de la notion « d'établissement stable » (Article 5)

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

Le paragraphe 2 de l'article 5 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;
- les lieux utilisés comme points de vente;
- une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles y compris les zones de forage en mer.

b) Cas particuliers de certaines exploitations considérées comme établissements stables

b-1) Chantiers de construction ou opérations de montage

Le paragraphe 3 de l'article 5 de la Convention considère que le chantier de construction, le projet d'édification, d'assemblage ou de montage ou les activités de surveillance y relatives, constituent un cas d'établissement stable lorsque leur durée dépasse **six mois**.

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

Une personne, autre qu'un agent à statut indépendant, qui agit dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant et qui dispose dans cet Etat d'un pouvoir qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise est considérée comme constituant un établissement stable de cette entreprise dans le premier Etat pour toutes les activités qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise.

Toutefois, lorsque les activités exercées par ladite personne sont limitées à celles prévues au paragraphe (c) ci-après elles ne feraient pas d'elle un établissement stable même si les activités susvisées sont exercées dans le cadre d'une installation fixe d'affaires.

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 encourus sur le territoire de cet autre Etat, 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 « 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.

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 dans les cas suivants:

- les installations sont utilisées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison des biens ou des marchandises pour l'entreprise;
- les biens ou les marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposés aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison;
- les biens ou les marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposés aux seules fins de transformation par une autre entreprise;
- une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des biens ou des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise;

- une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de publicité ;
- l'utilisation d'une installation fixe d'affaires aux seuls fins d'exercer toute autre activité à caractère préparatoire ou auxiliaire pour l'entreprise ;
- l'utilisation d'une installation fixe d'affaires aux seules fins de l'exercice cumulé des activités sus-mentionnées à condition que l'activité de l'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

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

Une entreprise qui exerce son activité dans un Etat contractant 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 ayant un établissement stable dans cet Etat 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.

Par ailleurs, si les activités du courtier ou du commissionnaire sont exercées totalement ou presque totalement pour l'entreprise ou pour son compte, le courtier ou le commissionnaire en question ne sera pas considéré comme ayant 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. En effet, l'existence d'une société dans un Etat contractant 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 qu'elle constitue une entité juridique et fiscale indépendante.

2°) Dérogation à la règle d'imposition sur la base 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 de navires ou

d'aéronefs en trafic international ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

Par ailleurs, et dans la mesure où une entreprise syrienne de transport international est établie en Tunisie, elle reste soumise à toutes les obligations fiscales prévues par la législation en vigueur dont notamment le paiement de la TCL, de la TFP, et de la contribution au FOPROLOS et ce, nonobstant la non imposition à l'IS.

D'autre part, ladite entreprise reste soumise à l'IS au titre des bénéfices qu'elle réalise en Tunisie autres que ceux provenant du trafic international (les revenus des placements par exemple).

3°) Détermination du bénéfice imposable des établissements stables

Le bénéfice imputable à un établissement stable doit s'entendre du bénéfice que cet établissement aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte 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).

Par ailleurs, la Convention admet que s'il est d'usage dans un Etat contractant, de déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable sur la base de la répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses différentes parties, cette méthode de répartition sera appliquée, mais le résultat obtenu doit être conforme aux principes énoncés dans l'article 7 de la Convention. Toutefois, cette règle n'est pas actuellement pratiquée en Tunisie du fait que les bénéfices des établissements stables tunisiens des sociétés non résidentes en Tunisie sont déterminés dans les conditions de droit commun à partir de la comptabilité tenue à cet effet.

A ce titre, le résultat de l'établissement stable est déterminé après déduction des charges se rapportant à l'activité de cet établissement, y compris les dépenses effectives de direction engagées dans le cadre de sa gestion normale soit dans l'Etat où est situé l'établissement stable, soit ailleurs.

De ce fait, l'établissement stable peut tenir compte pour la détermination de son bénéfice imposable des :

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

- frais généraux réels d'administration engagés par le siège dans la limite d'une fraction déterminée à partir de son chiffre d'affaires et du chiffre d'affaires global de l'entreprise.

La fraction susvisée ne prend pas en considération :

- les dépenses engagées par le siège pour le compte exclusif des autres établissements ;
- les charges directes engagées pour le compte de l'établissement stable.

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 engagés.

B/ REVENUS IMMOBILIERS (Article 6)

1) 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 » englobe:

- 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 des biens immobiliers,
- l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation,
- les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation des gisements minéraux, leurs sources et autres richesses naturelles.

2) Principe d'imposition

Les revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ainsi que de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés.

Les mêmes dispositions sont aussi applicables aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession personnelle indépendante (article 6 paragraphe 4).

C/ REVENUS DES VALEURS MOBILIÈRES ET DES CAPITAUX MOBILIERS

1°) Dividendes (Article 10)

a) Définition

Le terme «dividendes » couvre:

- le revenu provenant des actions ou autres parts bénéficiaires, à l'exception des titres de créances,
- les revenus des autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus des actions par la législation de l'Etat dont la société distributrice est un résident.

b) Principe d'imposition

Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant ne sont soumis à l'impôt dans aucun des Etats contractants.

2°) Intérêts (Article 11)

a) Définition

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

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. Mais ces intérêts peuvent aussi être imposés dans l'Etat

contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet Etat. Cependant si la personne qui les reçoit en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 % du montant brut des intérêts.

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

c) Cas particuliers de non application du taux conventionnel

c-1) Intérêts exonérés

Ne sont pas soumis à l'impôt en Tunisie les intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles, il en découle que les intérêts en question payés à des résidents en Syrie ne sont pas soumis à la retenue à la source en Tunisie.

c-2) Taux d'imposition du droit commun inférieur au taux conventionnel

Les intérêts provenant de la Tunisie et payés à une banque résidente en Syrie au titre des prêts sont soumis à la retenue à la source au taux de 2,5% de leur montant brut et ce en vertu des dispositions de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS au lieu du taux de 10% prévu par la convention.

c-3) 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 effectivement 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 dans les conditions prévues par les articles 7 ou 14 de la Convention suivant le cas.

Dans pareil cas, et pour le cas de la Tunisie, les intérêts seront soumis à l'IR ou à l'IS et feront éventuellement l'objet de la retenue à la source conformément à la législation fiscale en vigueur.

c-4) Intérêts servis entre entreprises dépendantes

Lorsqu'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 seraient convenues lesdites personnes en l'absence de pareilles relations, le taux réduit de 10 % prévu par la Convention n'est applicable qu'au montant dont elles seraient convenues en l'absence de ces relations. L'excédent reste soumis à l'impôt selon la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de cette convention.

Exemple 1

Supposons qu'une société de services « A » résidente en Tunisie ait obtenu un prêt de 100 000D moyennant un taux d'intérêts de 15% auprès d'une société « B » établie en Syrie alors que le taux en vigueur est de 9%.

Dans ce cas et si l'on suppose que les deux sociétés sont placées sous un contrôle commun, la retenue à la source au titre des intérêts est calculée comme suit :

- intérêts payés par la société « A » :

$$(100\ 000D \times 15\ %) = 15\ 000\ D$$

- intérêts soumis à l'impôt au taux conventionnel (9 %) :

$$(100\ 000D \times 9\ %) = 9\ 000\ D$$

- Retenue à la source :

$$(9\ 000D \times 10\ %) = 900\ D$$

- Intérêts excédentaires à soumettre à la retenue à la source prévue par la législation en vigueur :

$$(15\ 000D - 9\ 000D) = 6\ 000D$$

- Retenue à la source

$$(6\ 000D \times 20\ %) = 1\ 200\ D$$

- Total des retenues à la source :

$$(900D + 1200D) = 2\ 100D$$

c-5) Cas de prise en charge de l'impôt par le débiteur des intérêts

Lorsque l'impôt est pris en charge par le débiteur des intérêts résident ou établi en Tunisie, le taux applicable sera le taux prévu par la législation en vigueur et la retenue à la source sera liquidée selon la formule de prise en charge suivante : $\frac{100 \times t}{100 - t}$

Dans ce cas les taux applicables seront :

- de 2,56% pour les intérêts des prêts revenant aux établissements bancaires établis en Syrie, et
- de 25% pour tous les autres intérêts.

La même règle s'applique aussi en cas de retenue non effectuée ou insuffisamment effectuée par le débiteur établi ou résident en Tunisie et ce conformément aux dispositions de l'article 52 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés qui stipule que les retenues non effectuées sur les sommes payées à des non résidents sont considérées comme étant à la charge du débiteur domicilié ou établi en Tunisie.

Exemple 2 :

Reprenons les données de 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, la retenue à la source sera liquidée au taux suivant :

* Détermination du taux de la retenue à la source applicable

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

* Calcul de la retenue à la source sur les intérêts :

$$15\,000\text{D} \times 25 \% = 3\,750\text{D}.$$

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

En vertu de l'article 16 de la Convention, les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires attribués aux membres du conseil d'administration d'une société qui est un résident d'un Etat contractant sont imposables dans l'Etat de résidence de la société.

Toutefois, en l'état actuel de la législation tunisienne et en application des dispositions combinées des articles 3, 45 et 52 du code de l'IRPP et de l'IS seuls les jetons de présence, sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés par voie de retenue à la source au taux de 15% sur la base de la rémunération brute.

En cas de prise en charge de l'impôt par la société débitrice des jetons de présence établie en Tunisie l'impôt sera calculé selon la formule de prise en charge soit : $\frac{100 \times 15}{100-15} = 17,64\%$

Ce même taux est applicable en cas de retenues non effectuées ou insuffisamment effectuées par la société établie en Tunisie.

D/ REDEVANCES (article 12)

1) Définition

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

- d'un brevet d'invention,
- d'une marque de commerce,
- d'un plan, d'un dessin ou d'un modèle,
- d'un équipement industriel, commercial ou scientifique,
- des informations ayant trait à une expérience dans le domaine industriel ou scientifique,
- d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, films ou bandes de transmission télévisée ou radiophonique.

2) 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.

Cependant ces redevances sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où elles proviennent et suivant sa législation, mais si la personne qui les

reçoit en est le bénéficiaire effectif, l'imposition ne doit pas dépasser 18% du montant brut des redevances.

A ce niveau, il y a lieu de rappeler que l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS soumet les redevances à une retenue à la source au taux de 15%, de ce fait, et étant donné que ce taux est inférieur au taux conventionnel, il y a lieu d'appliquer le taux de droit commun fixé à 15% aux redevances de source tunisienne payées à des résidents de Syrie.

D'autre part, les redevances payées par une société totalement exportatrice établie en Tunisie et pour son propre compte au profit de personnes résidentes en Syrie ne sont pas soumises à l'impôt et par conséquent à la retenue à la source en Tunisie, et ce, conformément à la législation fiscale en vigueur.

3) 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 bien ou le droit générateur des redevances se rattache à cet établissement stable ou à cette base fixe, les redevances sont imposables dans l'Etat où est situé l'établissement stable ou la base fixe dans les conditions prévues par l'article 7 ou l'article 14 de la convention. Dans pareil cas, et pour le cas de la Tunisie, les redevances seront soumises à l'IR ou à l'IS et feront éventuellement l'objet de la retenue à la source conformément à la législation fiscale en vigueur.

E/ GAINS EN CAPITAL (article 13)

a) Biens immobiliers

Les gains en capital provenant de l'aliénation de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat contractant où les biens sont situés.

b) Biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable

Les gains en capital provenant de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable ou de biens mobiliers constitutifs d'une base fixe, y compris les gains provenant de l'aliénation dudit établissement stable ou de ladite base fixe sont imposables dans l'Etat contractant ou est situé l'établissement stable ou la base fixe susvisés.

c) Navires et aéronefs

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

d) Actions et parts sociales

Les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de parts sociales ne sont imposables que dans l'Etat contractant où la société émettrice desdites actions et parts est située. Toutefois, les gains provenant de la mutation d'actions ou de parts sociales d'une société dont l'actif est constitué totalement ou presque totalement de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat où sont situés lesdits biens.

Etant précisé à ce niveau que conformément à la législation fiscale en vigueur, la plus value de cession d'actions ou de parts sociales non rattachées à l'actif d'un bilan par des résidents en Syrie n'est pas soumise à l'impôt en Tunisie.

e) Autres biens

Les gains provenant de l'aliénation de biens autres que ceux visés par la convention ne sont imposables que dans l'Etat de la résidence du cédant.

F/ SERVICES PERSONNELS INDEPENDANTS (article 14)

1) Définition

Le terme « services personnels indépendants » comprend notamment les activités indépendantes d'ordre scientifique, littéraire, artistique, éducatif ou pédagogique ainsi que les activités indépendantes des médecins, chirurgiens dentistes, avocats, ingénieurs, architectes et comptables.

2) 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 imposés dans l'Etat où est exercée l'activité si:

- l'intéressé dispose dans cet Etat d'une base fixe pour l'exercice de ses activités ; dans ce cas l'imposition se limitera aux revenus imputables à cette base fixe ; ou
- le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat pendant une période ou des périodes égales ou supérieures à 183 jours pendant une période de douze mois commençant ou se terminant pendant l'année considérée; dans ce cas, l'imposition sera limitée aux revenus tirés de l'exercice des activités dans ledit Etat.

3) 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 revenus de l'artiste ou du sportif, provenant de ses activités personnelles sont financés essentiellement à partir de fonds publics dudit Etat ou l'une de ses collectivités locales, ils ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire.

G- SERVICES PERSONNELS DÉPENDANTS

1°) Salaires du secteur privé (Article 15)

a) Principe d'imposition

Les traitements, salaires et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant perçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans l'Etat de la résidence sauf si l'emploi est exercé dans

l'autre Etat contractant auquel cas, l'imposition aura lieu dans l'Etat où est exercée l'activité.

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 remplies cumulativement à savoir :

- le séjour du bénéficiaire dans l'autre Etat s'étend sur une période ou des périodes ne dépassant pas 183 jours pendant toute période de douze mois commençant ou se terminant au cours de l'année fiscale considérée ; et
- la rémunération est payée par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas un résident de l'Etat où s'exerce l'activité ; et
- la charge de la rémunération n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'Etat contractant où s'exerce l'activité.

c) Cas particulier des rémunérations payées en contrepartie d'un emploi salarié 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 sont imposables dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

2°) Pensions du secteur privé (Article 18)

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

3°) Salaires de la Fonction publique (Article 19)

Les rémunérations publiques, autres que les pensions, payées à une personne physique par un Etat contractant ou l'une de ses collectivités locales

au titre de services rendus à cet Etat ou à cette collectivité ne sont imposable que dans cet Etat.

Toutefois, ces rémunérations ne sont imposables que dans l'autre Etat contractant si les services sont rendus dans cet Etat et si le bénéficiaire est un résident de cet Etat et:

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

4°) Pensions du secteur public (Article 19)

Les pensions publiques sont exclusivement imposables dans le pays débiteur des pensions.

Toutefois, ces pensions sont imposables exclusivement dans l'autre Etat lorsque le bénéficiaire en est un résident et en possède la nationalité.

5°) Professeurs et Chercheurs (Article 20)

L'article 20 de la Convention prévoit qu'une personne qui séjourne dans un Etat contractant, qui était un résident de l'autre Etat contractant et qui se rend sur invitation du gouvernement de l'Etat contractant cité en premier lieu, d'une université, d'une faculté, d'une école, d'un musée ou de tout autre établissement culturel dans le premier Etat contractant ou en vertu d'un programme officiel d'échange culturel est exonérée d'impôt pendant une période n'excédant pas deux années successives au titre des revenus qu'elle perçoit en contrepartie de l'enseignement, des conférences ou des recherches.

6°) Etudiants et Stagiaires (Article 21)

Les sommes qu'un étudiant ou un stagiaire de commerce qui est ou qui était immédiatement avant de se rendre dans un Etat contractant un résident de l'autre Etat contractant et qui séjourne dans le premier Etat à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation reçoit pour couvrir ses frais d'entretien, d'étude ou de formation ne sont pas imposables dans cet Etat à condition qu'elles proviennent de sources situées en dehors de cet Etat.

7°) Fonctionnaires diplomatiques et consulaires (Article 27)

Les dispositions de la Convention ne peuvent en aucun cas porter atteinte aux avantages dont bénéficient les agents du corps diplomatique et consulaire en vertu des principes généraux du droit international ou des conventions particulières.

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 les autres dispositions de la Convention ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire.

Toutefois, les revenus autres que ceux provenant de biens immobiliers tels que définis au paragraphe 2 de l'article 6 de la Convention qu'un résident d'un Etat contractant tire de l'autre Etat contractant à partir d'une activité industrielle ou commerciale exercée dans le cadre d'un établissement stable ou d'une profession indépendante exercée dans le cadre d'une base fixe qui y est situé sont imposables dans l'Etat contractant où est situé ledit établissement stable ou ladite base fixe, et ce, conformément aux dispositions des articles 7 ou 14 de la convention suivant le cas.

III. MODALITES POUR EVITER LA DOUBLE IMPOSITION (Article23)

La double imposition est 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 perçu par l'Etat de la source.

Toutefois, la somme déduite ne peut excéder la fraction de l'impôt dû dans l'Etat de la résidence sur ces revenus ou bénéfices.

A ce niveau, il y a lieu de signaler qu'une telle disposition n'est applicable ni aux personnes physiques résidentes en Tunisie ni aux personnes morales établies en Tunisie et opérant en Syrie par l'intermédiaire d'un

établissement stable, du fait que dans les deux cas, 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 1 de l'article 23 de la convention ne s'applique pas aux revenus imposables en Syrie réalisés par des personnes physiques résidentes en Tunisie, et ce, en vertu des dispositions de l'article 36 du code de l'IRPP et de l'IS, qui stipule que les revenus de source étrangère ayant supporté l'impôt dans le pays de la source ne sont pas imposables en Tunisie.

b) En ce qui concerne les personnes morales résidentes en Tunisie et opérant dans le cadre d'établissements stables situés en Syrie

Le crédit d'impôt prévu par le paragraphe 1 de l'article 23 de la Convention n'est pas applicable aux bénéfices réalisées par les sociétés résidentes en Tunisie (à l'exception des sociétés du trafic international) dans le cadre d'établissements stables situés en Syrie du fait que 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.

Toutefois, le crédit d'impôt s'applique pour les personnes morales établies en Tunisie, à l'impôt dû au titre des bénéfices réalisés en Syrie et non rattachés à un établissement stable qui y est situé (intérêts, jetons de présence...).

Exemple 3

Soit une société établie en Tunisie qui a réalisé au titre de l'exercice 2002 un bénéfice global de 500 000D dont un montant brut de 50.000D représentant des jetons de présence servis par une société résidente en Syrie.

Supposons que le montant de l'impôt retenu en Syrie sur les jetons de présence servis à la société établie en Tunisie est de 5000D. Dans ce cas, le montant de l'impôt sur les sociétés calculé en Tunisie est le suivant :

- IS dû en Tunisie à raison du bénéfice global:

$$500\ 000D \times 35\% = 175\ 000D$$

- déduction de l'impôt payé en Syrie
dans la limite de :
 $50\,000D \times 35\% = 17\,500D > 5\,000D$

- dans ce cas, on déduit :
- IS dû

- 5 000D
170 000D

2°) Le crédit d'impôt fictif

En vertu des dispositions du paragraphe 3 de l'article 23 de la Convention, l'impôt qui a fait l'objet d'une exonération ou d'une réduction dans l'Etat de la source est considéré comme avoir été effectivement 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 de l'article 24 de la convention, les nationaux d'un Etat contractant ne doivent pas subir dans l'autre Etat contractant une imposition ou une obligation qui est autre ou plus lourde que 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 peut être plus lourde que l'imposition des entreprises de cet autre Etat exerçant la même activité.

V. ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS (Article 26)

Pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou la législation interne des deux 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 ainsi que par les recours ou procédures de poursuite concernant lesdits impôts.

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 celles de l'autre Etat contractant ;

- de fournir des renseignements ou des documents qui ne pourraient être obtenus conformément à sa législation ou à sa pratique administrative ou de celle de l'autre Etat contractant,
- de fournir des renseignements ou des documents qui révéleraient un secret se rapportant à un métier, une activité, une industrie, un commerce ou une profession ou à un procédé ou à des renseignements commerciaux ou des informations 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 Etats contractants ou dans chacun des deux Etats, d'une manière non conforme à la Convention, il peut indépendamment des dispositions prévues par le droit interne des deux Etats contractants, présenter son cas aux autorités de l'Etat contractant dont il est un résident.

2°) Délai de la réclamation

La contestation de l'imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention doit être portée à la connaissance des autorités compétentes dans un délai de deux ans, à partir de la date de la première notification de l'imposition non conforme à la Convention.

3°) Sort réservé à la réclamation

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