

**DIFFUSION GENERALE**

0.1.0.0.1.2.

**Documents Administratifs**

\*\*\*\*\*

(IMPOTS)

**Texte n° DGI 2002/56**  
**NOTE COMMUNE N° 34/2002**

**OBJET :** Commentaire de la Convention de non double imposition conclue entre la République Tunisienne et la République Portugaise.

**ANNEXE :** Texte de la Convention.

**RESUME****I. INFORMATIONS GENERALES**

1°) **Date de signature :** ..... - Le 24 février 1999

2°) **Date de l'échange des instruments de ratification :** ..... - Le 21 juillet 2000

3°) **Date d'entrée en vigueur :** ..... - Le 21 août 2000

\* Impôts retenus à la source : ..... - Le 1<sup>er</sup> janvier 2001

\* Autres impôts : ..... - Le 1<sup>er</sup> janvier 2001

**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, 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:** 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 **15%** de leur montant brut.

### **3°) Intérêts**

Imposition dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire. Toutefois l'Etat de la source peut les imposer mais sans dépasser **15%** de leur montant brut.

### **4°) Redevances**

Imposition dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire. Toutefois, l'Etat de la source peut les imposer à un taux n'excédant pas **10%** de leur montant brut.

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

### **5°) Bénéfices non commerciaux**

Imposition 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, ou
- y séjourne pour une période ou des périodes égales ou supérieures à 183 jours pendant l'année fiscale considérée.

### **6°) Traitements et Salaires**

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

- les services sont rendus dans cet Etat ; et
- la personne en possède la nationalité, ou
- elle n'en est pas devenue un résident à seule fin de rendre ces services.

### **7°) Pensions**

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

**b) Secteur Public :** Imposition exclusive dans l'Etat débiteur. 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**

- 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.
- L'impôt qui fait l'objet d'une exonération ou d'une réduction en vertu de la législation tendant à promouvoir le développement économique de l'Etat de la source sera considéré comme payé et sera déduit de l'impôt dû dans l'Etat de la résidence (crédit d'impôt fictif).

En ce qui concerne les dividendes le crédit fictif est égal à 15% de leur montant brut.

Toutefois, ce crédit fictif ne s'applique pas au Portugal dans le cas où la législation portugaise admet la déduction des dividendes à raison de 95% de l'assiette imposable des sociétés établies au Portugal.

La Convention conclue à Lisbonne le 24 février 1999 entre la République Tunisienne et la République Portugaise en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu a été ratifiée par la loi n° 99-86 du 2 août 1999 (JORT N° 63 du 6 août 1999).

L'échange des instruments de ratification a eu lieu le 21 juillet 2000 selon courrier du Ministre des affaires étrangères n°812/2802 du 13 octobre 2000. De ce fait, la Convention est en vertu de son article 28, entrée en vigueur le 21 août 2000 et ses dispositions sont applicables pour la première fois en Tunisie et au Portugal :

- à l'égard des impôts retenus à la source sur les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2001;
- à l'égard des autres impôts sur les revenus pour toute année d'imposition commençant à partir du 1er janvier 2001 c'est-à-dire les revenus ou bénéfices réalisés en 2001 à déclarer en 2002 et ultérieurement.

## **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 Portugal ou des deux Etats.

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

Par ailleurs et dans le cas où une personne physique se trouve considérée comme résidente de la Tunisie et du Portugal, le paragraphe 2 de l'article 4 établit des règles qui permettent de considérer cette personne comme un résident d'un Etat plutôt que d'un autre. 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 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 Portugal.

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 à l'un des deux Etats.

## **2°) Impôts visés ( Article 2 )**

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

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

1. l'impôt sur le revenu,
2. l'impôt sur les sociétés .

### *b) En ce qui concerne le Portugal*

1. l'impôt sur le revenu des personnes physiques;  
(Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares-IRS);
2. l'impôt sur le revenu des personnes morales ;  
(Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas-IRC);
3. l'impôt local sur l'impôt sur le revenu des personnes morales  
(Derrama).

## **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, 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 les bénéficiaires en question sont imposables audit établissement stable.

*a) Définition générale de 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 toute ou partie de son activité.

D'autre part, 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;
- une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu 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 exerçant 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 lui permettant 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.

### *b-3) Entreprises d'assurance*

Les entreprises d'assurance d'un Etat contractant, sont considérées comme ayant un établissement stable dans l'autre Etat dans la mesure où, d'une façon habituelle, 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 marchandises appartenant à l'entreprise;
- des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison;
- des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise;
- une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou pour réunir des informations pour l'entreprise;
- une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire;

- une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé des activités ci-dessus mentionnées à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

*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 général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans l'Etat 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.

*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 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.

Si le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime est à bord d'un navire, ce siège est considéré comme situé dans l'Etat contractant où se trouve le port d'attache de ce navire, ou à défaut de port d'attache, dans l'Etat contractant dont l'exploitant du navire est un résident.

Etant signalé que pour le cas des entreprises portugaises établies en Tunisie cette exemption ne couvre que l'IS, en effet, lesdites entreprises étant établies en Tunisie, elles restent soumises à tous les impôts du droit commun (TCL, TFP, FOPROLOS) et ce, nonobstant la 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, ...)

### **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 de l'établissement stable est déterminé après déduction des dépenses se rapportant à l'activité de cet établissement, y compris les dépenses 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 portugaise, 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 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
- 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, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières,
- les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé 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.

Par contre, 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. Cette disposition s'applique 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.

Il en est ainsi des revenus des biens mobiliers assimilés aux revenus de biens immobiliers par la législation fiscale de l'Etat où sont situés ces biens qui sont imposables dans ledit Etat.

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

### **1°) Dividendes ( Article 10 )**

#### *a) Définition*

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

- les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances,
- les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident (article 10 paragraphe 3).

#### *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 15% 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 en dehors du champ d'application de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés, les distributions faites par des sociétés établies en Tunisie au profit de personnes résidentes au Portugal ne supportent pas d'impôt en Tunisie et ce, nonobstant le droit d'imposition qui lui est attribué par la Convention en tant qu'Etat de la source.

## **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 obligations d'emprunt, y compris les lots et primes attachés à ces titres.

Toutefois, les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées aux termes de la Convention comme des intérêts.

### *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.

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 n'excède 15% du montant brut des intérêts.

### *c) 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 Portugal en contrepartie des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles.

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

#### *d-1) Taux du droit commun inférieur au taux conventionnel*

Les intérêts provenant de la Tunisie et payés à une banque résidente au Portugal en contrepartie des prêts supporte 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 et ce compte tenu du fait que le taux de droit commun est plus favorable dans ce cas que le taux conventionnel fixé à 15%.

### *d-2) 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 son droit interne.

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-3) 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 ces relations, le taux réduit de 15 % 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 6) .

### **Exemple 1**

Soit une société « A » résidente du Portugal qui a souscrit le 1er mars 2001 pour un montant de 200.000D dans les obligations émises par une SA « B » établie de 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 15%.

Si l'on suppose que le taux d'intérêt pratiqué sur le marché dans pareil cas est de 10%, la retenue à la source sur les intérêts servis par la société « B » se détermine comme suit :

- Calcul des intérêts payés par la société « B »

au titre de l'année 2001 :

$$(200\ 000D \times 15\ \% \times \frac{9}{12}) = 22\ 500\ D$$

- Calcul des intérêts soumis à l'impôt au taux conventionnel (15 %) :

$$(200\ 000D \times 10\ \% \times \frac{9}{12}) = 15\ 000\ D$$

- Retenue à la source :

$$(15\ 000D \times 15\ \%) = 2\ 250\ D$$

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

$$(22\ 500D - 15\ 000D) = 7\ 500D$$

- Retenue à la source

$$7\ 500D \times 20\ \% = 1\ 500D$$

$$\text{Total des retenues à la source : } 2\ 250D + 1\ 500D = 3\ 750D$$

*d-4) 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 :  $\frac{100 \times t}{100 - t}$

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 par 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.

Dans ce cas, les taux applicables seront de 2,56% pour les intérêts servis à des entreprises bancaires établies au Portugal en contrepartie de prêts et de 25% pour tous les autres intérêts.

## 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%, soit  $\frac{100 \times 20}{100 - 20}$

Calcul de la retenue à la source sur les intérêts :  
 $22\,500\text{D} \times 25\% = 5\,625\text{D}$  .

### 3°) Rémunération d'administrateurs (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, en vertu 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. L'impôt est prélevé 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 établie en Tunisie, l'impôt sera calculé selon la formule de prise en charge ( voir exemple 2 des intérêts) .

### *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 logiciels), de films cinématographiques ou de films, enregistrements pour transmissions radiophoniques et télévisées,
- d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets,

- d'un équipement industriel, commercial ou scientifique,
  - des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.
  - des rémunérations payées en contrepartie d'une assistance technique ou des études techniques ou économiques.

### *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 10% de leur montant brut.

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

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

Les redevances payées pour son propre compte par une entreprise totalement exportatrice établie en Tunisie au profit de personnes résidentes au Portugal 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 mode 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 10% 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 :

$$\frac{100 \times t}{100 - t}, \text{ soit : } \frac{100 \times 15}{100 - 15} = 17,647\%$$

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... ».

Elle comprend notamment, les activités indépendantes d'ordre scientifique, littéraire, artistique, éducatif ou pédagogique, ainsi que les activités indépendantes des médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes 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 de la source;
- le bénéficiaire séjourne dans l'Etat de la source pendant une période ou des périodes égales ou supérieures à 183 jours pendant l'année fiscale considérée.

*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 .

**G- PROFESSIONS DÉPENDANTES (Articles 15, 18, 19, 20 et 26)**

**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, 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 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.

### **2°) Pensions du secteur privé (Article 18)**

Les pensions de retraite et autres rémunérations similaires du 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.

### **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 administratives 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;
- 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 payées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou administratives ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement 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°) Etudiants et stagiaires ( Article 20 )**

L'article 20 de la Convention prévoit dans son premier paragraphe, que tout résident de l'un des Etats contractants qui séjourne dans l'autre Etat contractant exclusivement en sa qualité de:

- étudiant, apprenti de commerce ou de l'industrie ,
- bénéficiaire d'une bourse, d'une subvention ou d'une allocation à seule fin d'y poursuivre ses études ou ses recherches ;

est exonéré d'impôt dans cet autre Etat en ce qui concerne les sommes qu'il reçoit de l'étranger ainsi que de toute somme perçue en rémunération d'une activité lucrative dépendante qu'il exerce dans cet Etat en vue d'acquérir une formation pratique, pendant une période de cinq années et ce, dans la limite de US \$ 5.000 par an ou son équivalent en monnaie de l'un des deux Etats.

De même, le paragraphe 2 de l'article 20 prévoit l'exonération des rémunérations au titre d'un emploi salarié qui sont reçues par toute personne physique résidente d'un Etat contractant qui séjourne dans l'autre Etat contractant afin d'y acquérir une expérience technique ou professionnelle ou l'expérience des affaires et ce pour une période n'excédant pas une année et dans la limite d'un montant équivalent en monnaie de l'un des deux Etats contractants à US \$ 5.000.

#### **6°) Fonctionnaires diplomatiques et consulaires ( Article 26 )**

L'article 26 de la Convention stipule que les dispositions de la présente Convention ne peuvent en aucun cas porter atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les agents diplomatiques ou les fonctionnaires consulaires en

vertu des règles générales du droit des gens et des dispositions d'accords particuliers.

### *H / AUTRES REVENUS : ( Article 21 )*

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.

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 exercée dans le cadre d'un établissement stable ou 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 articles 7 ou 14 de la convention suivant le cas.

### **III-MODALITES POUR EVITER LA DOUBLE IMPOSITION (Article 22)**

L'article 22 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 somme déduite ne peut excéder la fraction de l'impôt sur le revenu calculé avant la déduction correspondant à ces revenus ou bénéfices.

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 Portugal par l'intermédiaire d'un établissement stable.

En effet, 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 22 de la convention ne s'applique pas aux revenus réalisés au Portugal par des personnes physiques résidentes en Tunisie, lorsque le Portugal impose lesdits revenus, 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 d'origine ne sont pas imposables en Tunisie.

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

Les bénéfices réalisés par les sociétés tunisiennes (autres que les sociétés de transport international) dans le cadre d'établissements stables situés au Portugal ne donnent pas lieu à l'application du crédit d'impôt prévu par le paragraphe 1 de l'article 22 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 résidentes en Tunisie, seuls sont concernés par les dispositions de l'article 22 de la convention, les bénéfices réalisés au Portugal 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 a réalisé au titre de l'année 2001 un bénéfice global de 200 000D dont un montant brut de 50 000D représentant des jetons de présence servis par une société résidente au Portugal.

Supposons que le montant de l'impôt retenu au Portugal sur les jetons de présence servis à la personne morale établie en Tunisie est de 7 500D. 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 :  
 $200\ 000D \times 35\% = 70\ 000D$   
 -déduction de l'impôt payé au Portugal  
 dans la limite de :  
 $50\ 000D \times 35\% = 17\ 500D > 7\ 500D$

la déduction couvre donc l'impôt payé au Portugal ( 7 500D)	<u>- 7 500D</u>
IS dû	62 500D

## 2°) Le crédit d'impôt fictif

### *a) Crédit fictif au titre des bénéfices des entreprises*

En vertu des dispositions du paragraphe 2 de l'article 22 de la Convention, et concernant les bénéfices des entreprises, l'impôt qui a fait l'objet, d'une exonération ou réduction dans l'Etat de la source, en vertu de la législation visant la promotion du développement économique 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 .

### *b) Crédit fictif au titre des dividendes*

Pour le cas des dividendes, le crédit fictif susvisé, ne peut excéder le taux prévu par l'article 10 de la convention soit 15%. En conséquence, les dividendes distribués par des sociétés établies en Tunisie au profit de personnes résidentes au Portugal ouvrent droit à un crédit de 15% de leur montant brut. Toutefois, ledit crédit fictif ne s'applique pas au Portugal dans le cas où la législation portugaise admet la déduction des dividendes de l'assiette imposable des sociétés.

## **IV. NON-DISCRIMINATION ( Article 23 )**

En vertu des dispositions du paragraphe 1 de l'article 23 de la Convention, les nationaux d'un Etat contractant qui sont des résidents de l'autre Etat contractant ne doivent pas subir une imposition plus lourde que les nationaux de cet autre Etat lorsqu'ils se trouvent dans la même situation.

Le bénéfice des dispositions de ce paragraphe n'est pas limité aux seuls nationaux qui sont résidents de l'un des Etats contractants, il peut s'étendre aux nationaux qui sont résidents d'un pays tiers.

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 25 )**

Pour appliquer les dispositions de la présente Convention, ou la législation interne des Etats contractants relative aux impôts visés par la Convention, les autorités compétentes des deux Etats 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 25 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;
- 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 24 )**

### **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 2 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**