



21/12/2023

La Ministre des Finances

N° 1472

A

OBJET : Régime fiscal des montants payés au groupement

REFERENCE : - Votre lettre parvenue en date du 14 septembre 2023
- Ma lettre n° 1189 adressée à la Société
() en date du 21 septembre 2021

Par votre lettre citée en référence, vous avez bien voulu exposer que dans le cadre de la mise en œuvre du projet de modernisation des deux lignes ferroviaires 6 et 22 financé par un don de la Banque (), la Société () a signé un contrat de consultant avec le groupement composé de la société italienne " " et de la société tunisienne en date du 02 août 2021.

Vous avez ajouté que le groupement a émis deux factures à la ' en mois de décembre 2022 qui demeurent impayées étant donné que la société italienne n'a pas constitué un établissement stable en Tunisie et n'a pas respecté l'obligation de déposer une déclaration d'existence tel que précisé dans ma lettre n° 1189 du 21 septembre 2021 susvisée.

A cet effet, vous avez précisé que contrairement à ce qui a été mentionné dans ma lettre, la société italienne n'est pas considérée exerçant son activité dans le cadre d'un établissement stable en Tunisie, et ce, pour les motifs suivants :

- le groupement constitué dans le cadre de l'exécution du contrat n'a pas la personnalité juridique,

- l'intervention de la société italienne en Tunisie est prévue pour une durée limitée de moins de six mois,
- la société italienne ne dispose pas d'un établissement permanent en Tunisie,
- les experts de la société ne sont pas résidents en Tunisie et ils réalisent des missions ponctuelles dont la durée ne dépassant pas 6 mois.

Vous avez, ainsi, demandé de clarifier le traitement fiscal des factures émises par le groupement en question dans le cadre dudit projet.

En réponse, j'ai l'honneur de vous faire connaître qu'il ressort de l'étude du contrat de consultant et ses annexes ce qui suit :

- chaque partie du groupement est conjointement et solidairement responsable envers la de l'exécution des termes du contrat,
- le mandataire du groupement solidaire est le vis-à-vis unique de la responsable de toutes les activités ainsi que les services et tous les livrables associés objet du contrat (Annexe 1),
- le groupement émettra une facture (appendice I) dont le montant sera réparti comme suit :
 - 75% du montant pour le compte de la société italienne
 - 25% du montant pour le compte de la société tunisienne

Ce mode de facturation est aussi confirmé par la dans sa lettre déposée à la Direction Générale des Etudes et de la Législation Fiscales en date du 28 mai 2021.

- la mettra tout en œuvre pour s'assurer que le gouvernement Tunisien exonérera le consultant de tout droit, taxe, redevance, prélèvement et autre impôt prévus par les lois et réglementations en vigueur en Tunisie, étant entendu que si le client ne peut pas obtenir ladite exonération, lesdits impôts et droits seront supportés par la

- la _____ a l'obligation de veiller à ce que tout paiement effectué en faveur du consultant, autre que les paiements effectués en faveur de ressortissants de la Tunisie, en rapport avec l'exécution des services soient exonérés des droits, taxes, redevances, prélèvements et autres impôts,
- la Banque _____ (_____), ne sera pas autorisé à procéder au paiement de la facture tant que ladite facture n'aura pas été approuvée et transmise à la Banque par la _____. Ainsi, les factures adressées à ladite Banque par le consultant ne seront payées que lorsque la _____ confirme que lesdites factures sont en règle,
- les paiements des factures sont effectués par virement direct sur un compte en banque.

Sur la base de ce qui précède, il y a lieu de noter que l'exonération du consultant des impôts directs n'est pas conforme à la législation fiscale en vigueur ni à la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et l'Italie en date du 16 mai 1979 ni à l'accord de coopération relatif aux activités de la Banque _____ en Tunisie signé en date du 04 décembre 2012.

Ainsi, le régime fiscal des montants revenant au groupement " _____ / _____ " en contrepartie des services objet du contrat de consultant portant sur le soutien de la mise en œuvre du projet de modernisation du réseau de la _____ est déterminé comme suit :

I. En matière d'impôt sur les sociétés

1. En ce qui concerne le groupement

Il y a lieu de préciser que le régime fiscal du groupement ne dépend pas de sa nature juridique et du fait qu'il est ou non doté de la personnalité morale mais plutôt des responsabilités lui incombant et de la manière de facturation et de prestation des services qui lui sont confiés.

En effet et conformément à la législation fiscale en vigueur, les groupements d'intérêt économique sont soumis au même régime fiscal des sociétés de personnes lorsqu'il s'agit d'un groupement solidaire où les membres sont conjointement responsables et solidaires de l'exécution des services ou prestations.

Ainsi, et s'agissant dans le cas particulier d'un groupement solidaire constitué entre la société italienne _____ et la société tunisienne _____, ledit groupement est soumis audit régime fiscal des sociétés de personnes et il est tenu par conséquent de déposer une déclaration d'existence et de payer une avance au taux de 15% sur les bénéfices nets dégagés par la comptabilité tenue à cet effet. Cette avance est déductible de l'impôt dû par chaque membre du groupement proportionnellement à sa quote part dans le marché.

2. En ce qui concerne les membres

- Pour le cas de la société italienne

A ce niveau, il y a lieu de préciser que les conventions de non double imposition ne fixent de durée pour considérer une entreprise d'un Etat contractant exerçant son activité dans l'autre Etat contractant dans le cadre d'un établissement stable qui y est situé que pour certaines catégories de services, soit les services de montage et de surveillance y rattachés et dans certaines conventions les services techniques.

Pour les autres services et dans la pratique internationale, la détermination de l'existence d'un établissement stable se base sur plusieurs critères, dont notamment la durée de prestation des services.

C'est dans ce cadre que la note commune n°2 pour l'année 2015 a précisé les différents cas où une entreprise non résidente est considérée exerçant son activité dans le cadre d'un établissement stable en Tunisie. Il s'agit notamment du cas où une entreprise non résidente a la qualité d'un membre dans un groupement solidaire. Cette qualité conduit à considérer que l'entreprise en question dispose d'un établissement en Tunisie du fait de la portée des responsabilités lui incombant pour l'exécution d'un marché ou d'un projet bien déterminé qui dépasse les prestations qui lui sont confiées pour couvrir tout le marché ou le projet en question.

En effet, la société italienne _____ étant membre d'un groupement solidaire constitué en Tunisie n'est pas ainsi responsable uniquement de l'exécution des services qui lui sont confiés selon des interventions ponctuelles pour une durée moins de six mois, plutôt elle engage sa responsabilité pour l'exécution de tout le marché de modernisation du réseau de la _____ objet du contrat de consultant en question ainsi que les activités et les livrables y afférents.

Ainsi, la société italienne est considérée exerçant son activité en Tunisie dans le cadre d'un établissement stable tel qu'il a été précisé dans ma réponse à la . Ledit établissement stable est tenu, par conséquent de respecter toutes les obligations comptables et fiscales prévues par la législation fiscale en vigueur dont notamment le dépôt de la déclaration d'existence et le paiement de l'impôt sur les sociétés au taux de 15% sur les bénéfices nets réalisés dudit projet.

- Pour le cas de la société tunisienne

Les bénéfices réalisés par la société tunisienne dans le cadre de l'exécution des services indiqués dans le contrat de consultant sont pris en considération pour la détermination de son résultat fiscal.

II. En matière de retenue à la source

Dans le cas où il s'avère comme indiqué dans le contrat de consultant, que le paiement des montants au profit du consultant a lieu directement par la Banque , lesdits montants ne seront soumis, dans ce cas, à aucune retenue à la source en Tunisie.

Dans le cas contraire, soit lorsque lesdits montants sont payés par la ou à travers un compte ouvert auprès d'une banque tunisienne y compris la Banque Centrale de Tunisie, lesdits montants demeurent dans ce cas soumis à la retenue à la source conformément à l'article 52 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Il reste entendu qu'indépendamment du régime fiscal en matière de retenue à la source, l'établissement stable de la société italienne ainsi que la société tunisienne restent redevables de l'impôt sur les sociétés dû au titre de la part des bénéfices leur revenant dans le cadre de l'exécution du contrat de consultant à travers le dépôt de la déclaration annuelle à ce titre.

Il est à préciser que dans le cas où l'établissement stable de la société italienne en Tunisie ne dépose pas la déclaration d'existence, les montants revenant audit établissement demeure soumis à une retenue à la source libératoire au taux de 15%, et ce, conformément à l'article 52 susmentionné.

Par ailleurs et dans le cas où la prend en charge le paiement de l'impôt dû à ce titre, l'impôt est dans ce cas exigible selon la formule de prise en charge majoré des pénalités de retard calculées conformément à la législation fiscale en vigueur en cas de paiement hors délai. L'impôt payé n'est pas dans ce cas déductible pour la détermination du résultat imposable de la .

Veillez agréer, Madame, mes salutations les plus distinguées.

**Pour la Ministre des finances
et par délégation**

Le Directeur Général des Etudes
et de la législation Fiscales

Yahya CHEMLALI